

364



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**"ANALISIS JURIDICO DEL PAGO EN ESPECIE Y LA
DACION EN PAGO EN MATERIA FISCAL"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

CLAUDIA LUZ HERNANDEZ SANCHEZ



ASESOR: LIC. JOSE MIGUEL BUITRON PINEDA

CIUDAD UNIVERSITARIA,

2002

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 27 de junio del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante CLAUDIA LUZ HERNANDEZ SANCHEZ bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "ANALISIS JURIDICO DEL PAGO EN ESPECIE Y LA DACION EN PAGO EN MATERIA FISCAL".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente:
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
El Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

A DIOS

En quien confío.
Por hacer posibles mis sueños
y demostrarme que ante la adversidad
Él siempre tiene algo mejor que ofrecerme.
Gracias, Señor.

A MI PADRE

DR. MIGUEL HERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ

A MI MADRE

SRA. MAURA SÁNCHEZ MARTÍNEZ

En reconocimiento a su esfuerzo para hacer
de mí una mejor persona, porque con su
confianza enfrento la vida con libertad para ir
en busca de mis ideales.

**A MIS HERMANOS
NORMA Y SALVADOR**

Con fraternal afecto.

A quienes, con su
entusiasmo me enseñan
que hay cosas por las que
vale la pena luchar.

**A MIS TIOS
ALEJANDRO Y ESTHELA**
Con cariño y gratitud.
Por su apoyo incondicional.

A TODA MI FAMILIA.
Por aceptarme y creer en mi.

A JOSÉ CALVARIO.
Por su presencia
excepcional en mi vida.

A todos los que me animaron
a no ceder ante las dificultades y tropiezos.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Por la oportunidad que me brindó de formar parte de tan honorable institución.

A LA FACULTAD DE DERECHO

Por ser parte esencial en mi formación profesional.

EN RECONOCIMIENTO

A todos aquellos maestros de quienes recibí los conocimientos y experiencias profesionales durante mi vida escolar.

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN 1

CAPÍTULO I LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO

1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO	1
1.1.1. ÉPOCA PRECOLONIAL	1
1.1.2. ÉPOCA COLONIAL	7
1.1.3. ÉPOCA INDEPENDIENTE	12
1.2. LOS INGRESOS DEL ESTADO	17
1.2.1. CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA	17
1.2.2. CLASIFICACIÓN EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	20
1.2.3. CLASIFICACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	21
1.3. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES	24

CAPÍTULO II EL CRÉDITO FISCAL

2.1. CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL	30
2.2. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	34
2.2.1. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	34
2.2.2. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	39
2.2.2.1. TEORÍA DE LAS OBLIGACIONES	40
2.2.2.2. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	45
2.2.3. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	47
2.2.3.1. SUJETO ACTIVO	47
2.2.3.2. SUJETO PASIVO	49
2.2.4. LA HIPÓTESIS NORMATIVA	52
2.2.5. EL HECHO GENERADOR	54
2.2.6. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	54
2.3. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL	55
2.4. EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL	60

CAPÍTULO III

EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

3.1. EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y FISCALES	62
3.2. CONCEPTO DE PAGO	65
3.3. CLASES DE PAGO	67
3.3.1. PAGO LISO Y LLANO	68
3.3.2. PAGO DE LO INDEBIDO	68
3.3.3. PAGO BAJO PROTESTA	69
3.3.4. PAGO DEFINITIVO Y PAGO PROVISIONAL	71
3.3.5. PAGO EN GARANTÍA	71
3.3.6. PAGO EXTEMPORÁNEO	72
3.3.7. PAGO A PLAZOS	73
3.4. MEDIOS DE PAGO	74
3.5. ÉPOCA DE PAGO	78
3.6. OTRAS FORMAS DE EXTINGUIR EL CRÉDITO FISCAL	82
3.6.1. LA PRESCRIPCIÓN	82
3.6.2. LA COMPENSACIÓN	85
3.6.3. LA CONDONACIÓN	89

CAPÍTULO IV

LA DACIÓN EN PAGO

4.1. CONCEPTO	93
4.2. NATURALEZA JURÍDICA	96
4.3. MARCO JURÍDICO	99
4.3.1. EN EL CÓDIGO CIVIL FEDERAL	99
4.3.2. EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	101
4.3.3. EN EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	102
4.3.4. EN LA LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN Y SU REGLAMENTO	103
4.3.5. EN EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	104
4.4. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD	105
4.4.1. PROCEDENCIA GENÉRICA	105
4.4.2. BIENES POR LOS QUE NO ES PROCEDENTE	106
4.4.3. REQUISITOS QUE DEBE CONTENER LA SOLICITUD	106
4.4.4. DOCUMENTACIÓN ANEXA A LA SOLICITUD	108
4.4.5. PROCEDIMIENTO	110
4.4.6. NEGATIVA DE LA SOLICITUD	112
4.4.7. REQUISITOS DE LA RESOLUCIÓN	117
4.4.8. FORMALIZACIÓN DE LA DACIÓN EN PAGO	118

4.4.9. DESTINO DE LOS BIENES Y SERVICIOS OFRECIDOS EN DACIÓN EN PAGO	119
4.5. LA DACIÓN EN PAGO, MODALIDAD UTILIZADA PARA EXTINGUIR CRÉDITOS FISCALES	121

CAPÍTULO V

EL PAGO EN ESPECIE

5.1. CONCEPTO DE PAGO EN ESPECIE Y SU DISTINCIÓN CON LA DACIÓN EN PAGO	124
5.2. ANÁLISIS DEL PAGO EN ESPECIE DE LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LAS ARTES PLÁSTICAS	127
5.2.1. ANTECEDENTES	128
5.2.2. FUNDAMENTO JURÍDICO	131
5.2.3. AUTORIDADES ENCARGADAS DE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS POR PAGO EN ESPECIE	131
5.2.4. DESCRIPCIÓN DEL PROGRAMA DE PAGO EN ESPECIE	134
5.2.5. DESTINO DE LAS OBRAS DE ARTE RECAUDADAS	138
5.3. CONSIDERACIONES ACERCA DEL PAGO EN ESPECIE	139
5.3.1. DESNATURALIZACIÓN DEL PAGO EN ESPECIE	139
5.3.2. LA CONDONACIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REGULADA EN EL DECRETO DE PAGO EN ESPECIE	142
5.3.3. EL DECRETO QUE REGULA EL PAGO EN ESPECIE, RELACIONADO CON EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN XXVIII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	145
CONCLUSIONES	157
BIBLIOGRAFÍA	164

INTRODUCCIÓN

A lo largo de las diferentes etapas que conforman la historia de nuestra Nación, observamos que la recaudación de tributos ha representado un rubro fundamental para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas, de ahí que en el primer capítulo de la presente tesis se haga referencia a la organización tributaria que tuvo nuestro país antes de la conquista de los españoles, durante ésta y después de la independencia de México, a fin de establecer que inicialmente el pago de tributos en especie fue una forma de contribución.

En razón de que la satisfacción de las necesidades colectivas está a cargo del Estado, éste requiere obtener recursos económicos que le permitan cumplir con los fines que tiene encomendados, por lo que a través de disposiciones legales los gobernados tenemos la obligación de contribuir para mantener los gastos públicos, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, conforme a lo establecido por el artículo 31 fracción IV constitucional.

Es así, que las contribuciones representan el rubro primordial por medio del cual el Estado se allega de recursos con los cuales cubrir las necesidades colectivas, sin olvidar que también cuenta con otras fuentes de ingresos, por lo que se hará referencia a clasificaciones doctrinarias y legislativas que nos muestren la gama de ingresos que percibe, para ubicar de entre ellos a las contribuciones y establecer su fundamento constitucional.

Es precisamente la importancia que representa para el Estado llevar a cabo la recaudación de contribuciones que reflejen un ingreso en efectivo lo que originó la inquietud por analizar el tema de la dación en pago y el pago en especie, ya que son dos figuras establecidas para extinguir créditos fiscales

con las que propiamente el Fisco no recauda ingresos en numerario sino en bienes muebles o inmuebles económicamente valiosos, por lo que es interesante tomar en cuenta la regulación que actualmente tienen ambas figuras dentro de la legislación fiscal.

Como punto de enlace, es necesario establecer lo que es una obligación tributaria ya que es precisamente ésta la que se extingue mediante el empleo de la dación en pago y pago en especie, para ello en el segundo capítulo se hará referencia al concepto de crédito fiscal para determinar su naturaleza y de ahí estudiar la obligación tributaria pues de su determinación y liquidación es de donde surge el crédito fiscal para luego ser exigible y convertirse en un ingreso para el Estado.

Al llevar a cabo el desarrollo de esta investigación, se tomarán como base los presupuestos que en la doctrina civil se han fijado respecto al estudio de la obligación y sus formas de extinción, en especial mediante el pago, considerando que el derecho federal común es supletorio en materia fiscal conforme al segundo párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que "A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

Al ser la dación en pago y el pago en especie modalidades del pago, surge la necesidad de hacer un planteamiento en torno al concepto de pago, las clases de éste, las formas y épocas para efectuarlo, ya que es precisamente mediante el pago como generalmente se extinguen los créditos fiscales. Asimismo, se hará referencia a otras formas extintivas de un crédito fiscal como son la prescripción, la compensación y la condonación, sólo para efectos de establecer que la ley también contempla estas formas de extinguir

créditos fiscales. Todos estos rubros serán incluidos en el capítulo tercero de la presente investigación.

En lo que respecta a la dación en pago, se analizará este tema en el capítulo cuarto, con base en los principios doctrinarios y preceptos legales establecidos en el Derecho Civil. Se establecerá su concepto, naturaleza jurídica y marco legal, con el fin de precisar el empleo que actualmente tiene dentro de la legislación fiscal y efectuar algunos comentarios respecto de la utilidad que representa como alternativa para extinguir créditos fiscales.

Por otro lado, en el capítulo quinto se hará el análisis del pago en especie que efectúan las personas físicas dedicadas a las artes plásticas, señalando los antecedentes de su regulación, el fundamento jurídico que lo reviste, las autoridades encargadas de su recaudación, el contenido del decreto y otras disposiciones que lo regulan.

El análisis jurídico de la dación en pago y el pago en especie en materia fiscal, se llevó a cabo desde el punto de vista doctrinario y legal, agregando el aspecto crítico a fin de realizar algunas propuestas en torno a su regulación actual.

El propósito de la presente investigación es establecer la distinción jurídica que existe entre la dación en pago y el pago en especie en el ámbito del Derecho Fiscal, ya que es frecuente encontrar que tanto en la legislación como en la doctrina son empleadas como sinónimos para referirse al cumplimiento de una obligación mediante la entrega de una cosa distinta al dinero, lo que en términos generales es correcto pero no se debe perder de vista que al tener una regulación jurídica independiente, las hace ser figuras distintas. Además, se pretende destacar que en el Derecho Fiscal existen

como modalidades de pago la dación en pago y el pago en especie, ya que poco son estudiadas en este ámbito.

Asimismo, se cuestiona la regulación actual del pago en especie que efectúan los contribuyentes dedicados a la creación de obras plásticas, para lo cual se hacen planteamientos sobre su legalidad y constitucionalidad.

CAPÍTULO I

LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO

- 1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.
- 1.2. LOS INGRESOS DEL ESTADO.
- 1.3. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

CAPÍTULO I

LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO

1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.

1.1.1. Época precolonial.

Tomando como referencia las argumentaciones vertidas en la obra del investigador Manuel Yáñez Ruiz¹, los antecedentes respecto a la imposición de los tributos en México se encuentran en la cultura Azteca, siendo el Códice Mendocino y la Matrícula de los Tributos los documentos más importantes en los cuales se basan los investigadores para conocer la historia del país relacionada con cuestiones tributarias, pues a través de la interpretación de sus caracteres y jeroglíficos se ha podido determinar la organización de los Aztecas en esta materia.

En la cultura Azteca, los tributos eran pagados en especie ya que aún no se contaba con una unidad monetaria y su imposición estaba basada en creencias religiosas y de organización social. Para efectuar el estudio de los tributos existentes en ésta época, es preciso distinguir entre los tributos que pagaban los pueblos sometidos y lo que cubrían los miembros de la comunidad Azteca.

Respecto de los tributos que pagaban los pueblos sometidos a los Aztecas hay que precisar que había pueblos que por simple subordinación, en forma

¹ YÁÑEZ Ruiz, Manuel. El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. Tomo I, (sin editorial), México, 1958, pp. 19-24.

pacífica, pagaban el tributo conservando su autonomía y, por otro lado, hubo pueblos que por haber sido vencidos en guerra estaban obligados a pagar el tributo pero supeditados a las ordenes de los Aztecas.

Cabe señalar que el imperio Azteca formó parte de una triple alianza conformada por los señores de México, Texcoco y Tlacopan (Tacúba), conocidos como los señores universales, entre quienes se repartían la tierra conquistada y recibían el tributo. En cuestiones de guerra quien tomaba el mando era el señor de México y en otros asuntos de régimen interior cada uno era independiente.

La existencia de la triple alianza provocaba que los pueblos vencidos en guerra pagaran el tributo a los tres señores universales en forma conjunta, dividiéndolo en cinco partes iguales de las que dos correspondían al señor de México, dos al señor de Texcoco y una al de Tlacopan. No obstante, también hubo pueblos que sólo tributaban a uno de los señores universales ya sea porque anteriormente ya tributaban a alguno de los otros dos o porque la guerra mediante la que fueron sometidos la hubiese realizado uno de los señores sin la intervención de otro.

En aquella época, los pueblos sometidos a los Aztecas pagaban los tributos en especie al entregar diversas mercancías o prestar servicios especiales. Se tributaba tomando en cuenta los productos, la población, la riqueza y la industria de cada pueblo. Entre las mercancías que se empleaban para cubrir el tributo estaba el maíz, frijol, chía, cacao, algodón, frutas, animales, mantas, huipiles, cántaros de miel, papel, águilas vivas, oro, madera, perfumes, cobre, brazaletes de pluma, arcos, flechas, pieles, indios esclavos, copal, loza, armas, hule, pelotas, etc. Los servicios especiales consistían en labrar y cultivar tierras ajenas, llevar cargas y armas, proporcionar refugio e instrumentos beligerantes a los guerreros del pueblo al cual se tributaba.

El cobro de los tributos a cargo de los pueblos sometidos lo efectuaban los calpixquis a quienes se les denominaba mayordomos o cobradores de tributos. El producto recaudado se almacenaba en bodegas, graneros y casas llevando un control en libros destinados para ello.

"En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aun metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlan".²

Respecto a la forma en que estaba organizada la recaudación de los tributos, el investigador José Miranda³ señala en su obra que los Aztecas no contaron con un sistema tributario equilibrado puesto que la carga tributaria era implantada en forma desproporcional, bajo el criterio de que era una obligación dar aquello que se pedía como tributo. Respecto a la cuantía de los tributos, menciona el autor que el Libro de Tributos del Códice Mendocino es uno de los pocos documentos en los que se hace referencia al monto, siendo muy variado de acuerdo a cada provincia. La época de pago del tributo también variaba, si el pago era con mercancías, se efectuaba de ochenta en ochenta días dos veces al año y cada año; al tiempo de la cosecha si se cubría con el producto obtenido de las tierras sembradas; cuando se pagaba con servicios personales (servicio doméstico y proveer agua y leña) éste era permanente, temporal o en algunas regiones cuando fuese requerido.

² PORRAS y López, Armando. Derecho Fiscal, aspecto jurídico y contable. Editorial Textos Universitarios S.A., México, 1967, p. 41.

³ MIRANDA, José. El Tributo Indígena en la Nueva España durante el Siglo XVI. Editado por el Colegio de México, 1952, México, pp. 29, 30, 33 y 34.

Los miembros de la comunidad Azteca pagaban los siguientes tributos:

- a) Tributos a sus señores naturales.
- b) Tributos religiosos.
- c) Tributos en caso de guerra.

a) Tributos a los señores naturales.

Para determinar el tributo que pagaban los Aztecas a los señores naturales, es preciso señalar las cuatro clases de señores que se distinguían, de acuerdo a lo argumentado por el investigador Manuel Yáñez Ruiz:⁴

1. Los Tlatoques o Señores Supremos. Gobernaban su propia provincia y a ellos se encontraban subordinados otros sectores de la población; el tributo que recibían por parte de los súbditos consistía en labrar sus tierras y otorgarles servicios domésticos, agua y leña. Los mercaderes entregaban productos con los que comerciaban y los maestros de oficio y artesanos con lo propio de su actividad.
2. Los Tectecutzin o Teúles. Lo eran en distintas formas según sus dignidades y preeminencias obtenidas en la guerra o por los servicios ofrecidos, su designación era de por vida. Los súbditos pagaban el tributo con la labranza de la tierra y la prestación de servicios personales.
3. Los Calpullec o Chinancaltec. Eran señores nombrados por cada calpulli (barrio de la ciudad). Los miembros del calpulli otorgaban el tributo labrando la tierra y con servicios personales.
4. Los Pipiltzin que eran los hijos, nietos y bisnietos de los señores supremos; y los Tecquibac eran los hijos y sucesores de señores de otra división social inferior. A estos señores se les conocía como mayordomos o recogedores de tributos, además de que servían de guardia a su soberano, a los enviados, ministros y ejecutores de justicia.

Los Aztecas obligados a pagar el tributo se distinguían en la siguiente forma:

1. Los Teccaltec. Personas que dependían de los señores particulares (los que en orden de prelación seguían a los señores universales de la triple alianza).
2. Los Calpullec o Chinancaltec. Habitantes de un calpulli (barrio de la ciudad).
3. Los Mercaderes. Personas así denominadas por su linaje y título adquirido por herencia; y los oficiales (según la labor que desempeñaban).
4. Los Mayeques. Personas que se dedicaban a labrar la tierra ajena obteniendo una parte del producto como remuneración pero también de ello pagaban el tributo al dueño de la tierra. No podían abandonar la tierra aunque ésta cambiara de dueño.
5. Los Macehuales. Indios de la clase común que se distinguían según el oficio que desempeñaban.

Por otro lado, quienes no estaban obligados a proporcionar servicios personales y realizar obras públicas eran:

1. Los Pipiltzin y los Tecquibac.
2. Los mercaderes y artesanos. Sólo estaban obligados a labrar la tierra en tiempos de necesidad.
3. Los funcionarios y sacerdotes. Recibían tierras sólo durante su encargo para que desempeñaran sus funciones.
4. Los guerreros principales. Había tierras cuyo producto se destinaba en forma exclusiva al ejército y eran labradas por los vecinos de la región.

⁴ YÁÑEZ Ruiz, Manuel. Ob. cit., pp. 25-29.

Quienes no tributaban eran los Tecutles y los Pilles; los que estaban bajo el poder de sus padres; los huérfanos; las viudas; los lisiados que no podían trabajar; los mendigos y aquellas personas que prestaban servicio a los templos pues estaban dedicados a ello exclusivamente.

b) Tributos religiosos.

El culto a los dioses fue de mucha importancia para la cultura Azteca. Los templos de los Aztecas contaban con tierras llamadas teotlalpan o tierra de los dioses y el producto obtenido de su cultivo estaba destinado al mantenimiento de los mismos. Los tributos religiosos consistían en lo siguiente:

1. Otorgar el primer fruto obtenido del campo.
2. Ofrecer mantenimiento, bebidas, carbón, leñas, vestidos.
3. Dar servicios labrando la tierra de los templos.

c) Tributos en caso de guerra.

Consistían en que aquellos pueblos sometidos a los Aztecas estaban obligados a proporcionar miembros de su población para que participaran en la guerra; en el cultivo de la tierra exclusiva del ejército; en llevar armas y equipaje a los guerreros; además a algunos pueblos se les obligaba a cultivar determinadas tierras para proporcionar víveres al ejército.

A ninguna persona que estuviese obligada a pagar tributo se le excusaba de hacerlo y aquellos que resultaran insolventes eran vendidos como esclavos.

"Los tributos dieron lugar a una administración fiscal en especie, que fue alabada como sorprendentemente eficaz por los conquistadores...

Los historiadores coinciden en la opinión de que el peso general de este sistema de tributos era considerable, lo cual explica el éxito de Cortés y la

relativa ecuanimidad con la que los indios luego se sometían a los cargos de la encomienda".⁵

La organización de los Aztecas en materia tributaria prevaleció durante los primeros años luego de la llegada de los españoles, pero poco a poco se fue adaptando al sistema europeo. Inicialmente los tributos se establecieron en especie y, luego de la conquista, mediante el pago con metales como consecuencia del gran interés de los españoles en las riquezas del pueblo Azteca, originando así la imposición de nuevos tributos.

1.1.2. Época Colonial.

Con el arribo de los españoles a tierra Azteca se implantó el principio de que los vasallos o súbditos debían pagar tributo al soberano. Se repartió la tierra entre los conquistadores y se ordenó dejar de pagar tributo a los señores de la cultura Azteca para que en su lugar se otorgara a favor del Rey de España.

A través de la institución de la encomienda, los Aztecas pagaban el tributo al español designado para recibirlo respecto de una determinada población. Dicha institución surgió por las siguientes razones:

1. De la necesidad de recompensar a los conquistadores de las primeras generaciones.
2. Del deseo del erario de incorporar a los indios a la economía colonial (aunque el erario, por lo pronto, no recibiera la ventaja directa del tributo – que era para el encomendero-, el hecho de que grandes cantidades de indios ya estuvieran trabajando, en paz y bajo cierta vigilancia, dentro del marco de

⁵ MARGADANT S., Guillermo F. Introducción a la historia del derecho mexicano. 14ª ed., Editorial Esfinge, México, 1997, pp. 29-30.

la economía novohispánica general, constituía una ventaja indirecta para la corona; a fines del siglo XVII, al decaer el sistema de la encomienda, el erario incluso reclamaba a los encomenderos una tercera parte de los tributos por ellos cobrados, un impuesto sobre la encomienda que luego sufrió algunas modificaciones).

3. Del deseo de cristianizar al indio sin gasto para la corona; y

4. De la necesidad de fortalecer la organización militar (mediante los deberes militares de los encomenderos)

Mediante la encomienda, un español recibía el privilegio de cobrar los tributos de ciertos pueblos de indios, de acuerdo a una tasa fijada. En cambio debía cristianizarlos, dedicando una cuarta parte del tributo a la construcción de las iglesias necesarias (Puga, I.309-312) y vigilar la aplicación de las leyes protectoras de los indios".⁶

En un principio lo recaudado de los tributos fue un ingreso muy importante para la Corona. El sistema que se adoptó fue de tipo feudal por lo que cualquier ingreso o producción debía ser gravado y el pago del tributo en especie, dinero y trabajo reflejó el despotismo con el que los españoles imponían los tributos a la comunidad.

Al implantarse el sistema monetario los impuestos se dejaron de pagar en especie para ser cubiertos en dinero y con algunos servicios personales, éstos últimos dieron paso a la esclavitud, convirtiéndose en el factor principal del sistema tributario español.

"Muy complicada fue la política monetaria de Madrid en las Indias, con su desesperado esfuerzo por obtener cierto equilibrio entre las relaciones que en España existieron entre las diversas monedas y las vigentes de la Nueva España, y para evitar la circulación de moneda falsificada en el extranjero.

Importantes momentos, al respecto, son una cédula real del 20 de diciembre de 1505, que reglamenta las relaciones oficiales entre reales, maravedies, la moneda del vellón, etc.; el establecimiento de una Casa de la Moneda en la Nueva España (cédula real del 11 de mayo de 1535, que fue una empresa privada hasta 1732, de jure y hasta 1792 de facto; con lo cual se pudo combatir la circulación de monedas de "oro de Tepuzque" o sea monedas falsificadas); y otra cédula real del 4 de mayo de 1754. La unidad monetaria era el real (de plata) que dio lugar a una serie de monedas, desde un cuarto de real hasta ocho reales. A partir de 1679 también hubo monedas de oro, o sea escudos (un escudo equivalía a dos pesos) que también dieron origen a una familia de monedas, desde ocho escudos hasta uno. Como morralla circulaban fichas de creación privada, que podían cambiarse por mercancías en las tiendas de las empresas emisoras: llacos (un octavo de real), y pilones (un dieciseisavo de real). Según la región encontramos para estas fichas diferentes nombres".⁷

Con el fin de implantar un régimen político paralelo a la Corona española, se creó el Consejo de Indias en 1524, del cual emanaron las leyes que rigieron a la Nueva España.

Las primeras imposiciones tributarias de los españoles fueron sobre los metales preciosos posteriormente, durante el periodo de colonización, la Primera Audiencia y el Virreinato, los impuestos se fueron incrementando al dar cumplimiento a las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos que establecían nuevas formas de tributación, ya que la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos de la Nueva España, se fue incrementado. Durante el Virreinato, los ingresos que se obtenían eran clasificados según el destino que se les diera, en los siguientes ramos:

⁶ Ibidem. pp. 83-84.

⁷ Ibidem. p. 100.

1. Ingresos comunes. Con ellos primero se cubrían los gastos generados por el Virreinato en la Nueva España y el resto se entregaba a la Corona española.
2. Ingresos remisibles. Aquellos que se enviaban directamente a España y de los cuales no se podía disponer en la Nueva España.
3. Ingresos ajenos. Eran aquellos que sólo se administraban por la Real Hacienda y estaban destinados a un fin específico.

Bajo la institución de la Real Hacienda se administraban los ingresos de la Nueva España, los cuales provenían de diversas fuentes, algunos de los impuestos establecidos fueron los siguientes:

- El quinto real. Al comienzo de la colonización, se estableció el derecho de quinto a favor del Rey después extendido a favor de Hernán Cortés. Se le denominó así a la imposición del 5% sobre el oro y el botín conquistado por los españoles, dicho porcentaje lo recibían el Rey de España y Hernán Cortés y el resto se repartía entre los que participaban en la conquista.
- Impuesto de Avería. Lo pagaban, a prorrata, los dueños de las mercancías transportadas en buques, en un 4% sobre el valor de éstas. Se destinaba a cubrir los gastos de los buques reales que escoltaban las naves que entraban y salían de Veracruz a España, se dejó de pagar hasta mediados del siglo XVIII.
- Impuesto de Almirantazgo. Pago que hacían los dueños de las mercancías por cargar y descargar en los puertos.
- Impuesto de Almoratazgo. Se pagaba por la entrada y salida de mercancías a bordo de buques, tanto de España como de las colonias, en un 5% inicial para luego elevarse al 15%. Este impuesto es el antecedente de los impuestos aduanales.

- Impuesto de Alcabalas. Lo era por pasar mercancías de una provincia a otra. "El impuesto que más perjudicó al comercio y al consumidor fue el de "alcabalas", creado hacia el año de 1575 y que consistía en el pago sobre la venta y trueque de mercancías. La alcabala principio siendo del 2%; después se transformó al 6%, y llegó hasta el 8%. Desgraciadamente fue el que más tiempo duró, pues se prolongó durante casi todo el siglo anterior; como hemos afirmado, era sobre las ventas, quedando exentos de dicho gravamen ciertos productos de consumo directo del pueblo, como maíz, harina, productos de la tierra y otros".⁸
- Impuesto de pesca y buceo. Pagado por extraer perlas del océano.
- Impuesto de lotería. Se implantó en 1769 en un 14% respecto de la venta total de la lotería.
- Impuesto de caldos. Atribuido a la fabrica de vinos, aguardientes y licores.
- Impuesto de lanzas. Pagado por concepto de títulos de nobleza.
- Impuestos pagados con trabajo. Se prestaba de por vida en minas, haciendas y granjas.
- Impuesto al papel sellado. Por concepto del uso de la papelería oficial.
- Impuesto de "media anata". Lo pagaban los funcionarios civiles y consistía en la mitad de una anualidad de sueldos.
- Impuesto de Salinas. Se refería a la diferencia entre el precio entregado al salinero y el pago efectuado por el público a los almacenes del gobierno.

"Durante el transcurso de los trescientos años el sistema hacendario de la Colonia, fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo".⁹

⁸ PORRAS y López, Armando. Ob. cit., p. 43.

⁹ Ibidem, p. 42.

"La yuxtaposición de los sistemas de tributación, las teorías tributarias que los conquistadores introdujeron en todo el territorio, dieron motivo a una corriente despótica tributaria, que fue la característica de todo el virreynato (sic). Igualmente la época Colonial nos enseña una vez más, que a pesar de los esfuerzos honestos de los Virreyes, el manejo de la Real Hacienda conducía inevitablemente a la bancarrota del sistema político, porque si bien Cortés se había aprovechado de los defectos del sistema tributario establecido por los mexica, en la misma forma, dialécticamente los defectos del sistema tributario de la Colonia habrían de conducir, como síntesis, hacia la independencia de la Nueva España".¹⁰

1.1.3. Época Independiente.

La lucha de independencia llevó como principio la abolición de la esclavitud y de muchos de los impuestos fijados por los españoles, con lo que paulatinamente se fue organizando el sistema tributario mediante el establecimiento de diversas disposiciones legales.

Iniciado el movimiento de independencia los insurgentes comenzaron a emitir diversos documentos mediante los cuales se eliminaron algunas disposiciones en materia tributaria implantadas durante la etapa de colonización. Uno de ellos fue el Bando de 6 de diciembre de 1810 que establecía: "... Qué cese para lo sucesivo la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija....", incluida la abolición de la esclavitud.

¹⁰ Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Primer número extraordinario, México, 1978, p. 340.

Mediante los Sentimientos de la Nación, documento emitido en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813 por José Ma. Morelos y Pavón, se eliminaron algunos impuestos y con esto se disminuyó la carga fiscal a los habitantes. Lo mismo aconteció al emitirse el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 22 de octubre de 1818 por el Supremo Congreso de Apatzingan.¹¹

"El momento en que nace a la vida independiente la Nueva España, es un momento doloroso y costoso. Doloroso, porque se ha derramado la sangre de los insurgentes para obtener la independencia política. Costoso, en cuanto que esa independencia política, representó la obligación de cubrir la deuda pública que la Península había contraído en la Nueva España, además de que se reconoció plenamente cualquier adeudo contraído por los jefes insurgentes, como fueron los ruinosos empréstitos concedidos por las casas inglesas, en consecuencia México nace a la vida independiente en la política internacional, pero no obtiene su independencia económica, pues nace atado por los problemas financieros de la Colonia. Por lo que hace a la Hacienda Pública de México Independiente, podemos afirmar que continuó sobre las mismas bases y la misma estructura que dejó la Hacienda Colonial".¹²

"Después de la guerra de Independencia la situación hacendaria del país era verdaderamente desastrosa; medidas torpes como la expulsión de los españoles y el haber abolido el Estado Mexicano, los estancos, sin antes haber establecido impuestos que los sustituyeran, acabaron por hacer más grave la situación del país. Como el gobierno independiente tenía necesidad urgente de fondos suficientes, recurrió a la medida siempre dolorosa de los préstamos del extranjero. Los primeros hacendistas como Don Manuel de

¹¹ YAÑEZ Ruíz, Manuel. Ob. cit., pp. 241-278.

¹² Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Ob. cit., pp. 340-341.

Gorostiza, hacendista y diplomático, Arrillaga, Mangino y G. Prieto trataron de crear y organizar una hacienda pública mexicana, pero tropezaron con obstáculos nacionales que tenían sus raíces en los trescientos años de la Colonia y en los intereses de las naciones extranjeras que, como Inglaterra y Estados Unidos de Norteamérica trataban de obtener ventajas de la nueva nación".¹³

El 31 de enero de 1824 el Soberano Congreso Constituyente Mexicano dictó el Acta Constitutiva de la Federación, que en su artículo 13 establecía: "Pertenece exclusivamente al Congreso General dar leyes y decretos:

VIII.- Para fijar cada año los gastos generales de la Nación, en vista de los presupuestos que le presentara el Poder Ejecutivo.

IX.- Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la República, determinar su inversión, y tomar en cuenta de ella al Poder Ejecutivo".

Posteriormente, el 4 de octubre de 1824 se expidió la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos que establecía en la fracción VIII de su artículo 50: "Las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes: VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al Gobierno".¹⁴

En la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, expedida por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1857 se estableció en el artículo 31: "Es obligación de todo mexicano: II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".¹⁵

¹³ PORRAS y López, Armando. Ob. cit., pp. 44-45.

¹⁴ Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Ob. cit., pp. 343-344.

"Poco antes de que fuéramos invadidos por los norteamericanos, las rentas del erario nacional se dividían en la forma siguiente: 1o. Impuestos sobre el comercio interior. 2o. Rentas y Giros. 3o. Impuestos sobre el comercio exterior. 4o. Impuestos sobre propiedades. 5o. Recursos extraordinarios".¹⁶

El sector eclesiástico mantuvo por muchos años el poder y la propiedad de gran cantidad de bienes inmuebles, por lo que para destituirlo de tal propiedad e ingresarla al erario, se crearon las Leyes de Reforma, como la llamada Ley de Desamortización de Bienes Eclesiásticos.

La hacienda pública obtuvo considerables recursos a través del establecimiento de nuevos impuestos, tal fue el caso del impuesto al timbre implantado mediante la Ley del Timbre que entró en vigor en 1875, ese impuesto consistió en el 1% pagadero sobre todo tipo de escrituras y de títulos de crédito nacionales o extranjeros, aunque años más tarde su objeto se fue ampliando por lo que durante el período porfirista llegó a representar el renglón de ingresos más importante del erario público. Igualmente los impuestos aduanales constituyeron un ingreso público considerable, por lo que para el año de 1905 los ingresos del erario provenían en un 25% del impuesto al timbre y en un 45% de impuestos aduanales.

Con la promulgación de la Constitución del 5 de febrero de 1917, vigente a partir del 1° de mayo del mismo año, se obliga a los mexicanos a través de la fracción IV del artículo 31 "A contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes", dando paso a la imposición de nuevos impuestos.

¹⁵ *Ibidem*, p. 350.

¹⁶ Porras y López, Armando. *Ob. cit.*, p. 46.

En 1921 se instauró en forma transitoria el impuesto sobre la renta conocido también como el impuesto del centenario, ya que uno de los motivos por los que se estableció fue para recaudar fondos y conmemorar los cien años de la Independencia de México, así como para construir barcos comerciales y de guerra, se estableció con una tasa progresiva del 1% al 4%. En 1924 este impuesto resurgió con el nombre de Ley de impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Pero fue hasta el 18 de marzo de 1925 cuando se expidió la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado, el 31 de diciembre de 1938 se promulgó el Código Fiscal de la Federación, mismo que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1939, siendo su antecedente la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936 con vigencia a partir del 1° de enero de 1937.

Asimismo, se expidió la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de 30 de diciembre de 1947, que constituye el antecedente a la imposición del actual impuesto al valor agregado.¹⁷

Conforme a los antecedentes precisados, se puede observar que transcurrieron muchos años para que se estabilizara la situación política y económica del país y se establecieran leyes que permitieran disponer de recursos con los cuales construir obras y prestar servicios a la colectividad, lo que en gran medida se logró a través de la imposición de contribuciones que ya no sólo eran en especie sino principalmente en efectivo.

En consecuencia, actualmente la imposición y recaudación en efectivo de contribuciones representa un rubro de suma importancia para el Estado, dado que le permite su subsistencia y justificación, en razón de que tiene

¹⁷ Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Ob. cit., pp. 364-371.

como imperativo la satisfacción de las necesidades colectivas, lo cual puede llevar a cabo a través de los ingresos económicos en efectivo que percibe.

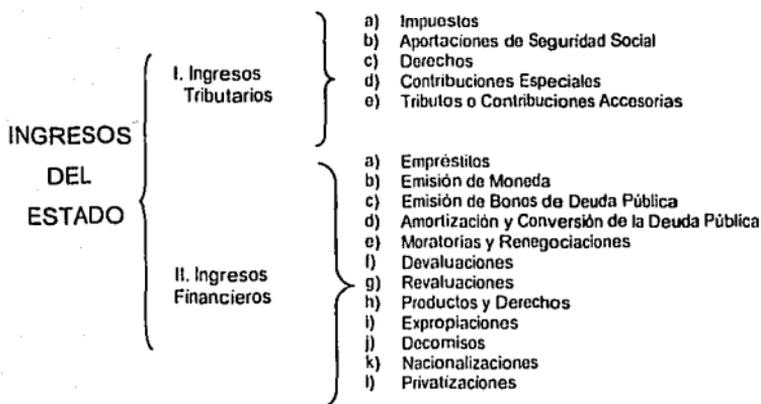
1.2. LOS INGRESOS DEL ESTADO.

Las fuentes de ingreso con las que el Estado cuenta han sido agrupadas en la legislación y por la doctrina, por lo que en los siguientes apartados se expondrán las clasificaciones respectivas.

1.2.1. Clasificación Doctrinaria.

En la doctrina encontramos diversas clasificaciones respecto a los ingresos del Estado que los tratadistas han propuesto, que en su mayoría mantienen la misma directriz pues no distan en mucho una de otra y sólo hay diferencia en cuanto a la denominación que se emplea para referirse a los diversos rubros que comprenden los ingresos públicos. Es por ello que en este trabajo se hará mención a la clasificación que el Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno y el Lic. Emilio Margáin Manautou proponen en sus respectivas obras.

El Lic. Adolfo Arrijo Vizcaíno¹⁸ se refiere a ingresos tributarios y a ingresos financieros en la siguiente forma:



Por su parte, el Lic. Emilio Margáin Manautou¹⁹ señala que las contribuciones se distinguen de otros ingresos porque son fijadas en ley por el Congreso de la Unión para cubrir el presupuesto de acuerdo a la facultad que le otorga el artículo 73 fracción VII constitucional. Clasifica los ingresos del Fisco Federal en contribuciones y otros ingresos en la siguiente forma:

CONTRIBUCIONES:

1. Impuestos.

Impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.

2. Derechos o tasa.

Multas por violaciones a ordenamientos tributarios.

3. Contribuciones especiales.

¹⁹ ARRIJOJA Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 15° ed., Editorial Themis, México, 2000, pp. 80-82.

¹⁹ MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14° ed., Editorial Porrúa, México, 1999, pp. 50-51.

Recargos, punitivos o moratorias, por la falta de pago oportuno de los tributos.

OTROS INGRESOS:

Productos

1. Derivados de la explotación de bienes del dominio público.
2. Derivados de la explotación de bienes del dominio privado.
3. Utilidades de organismos descentralizados y empresas en las que el Estado directa o indirectamente es accionista, mayoritario o minoritario.
4. Ingresos derivados de ventas de bienes y valores.
5. Recuperaciones de capital, y
6. Otros ingresos.

Aprovechamientos:

1. Multas no impositivas.
2. Recargos no tributarios.
3. Indemnizaciones.
4. Regalías, y
5. Otros ingresos.

Ingresos derivados de financiamientos crediticios:

1. Emisión de bonos.
2. Emisión de papel moneda.
3. Descuento de documentos.
4. Empréstitos, y
5. Otros financiamientos.

1.2.2. Clasificación en la Ley de Ingresos de la Federación.

Los ingresos fiscales y financieros que el Estado percibe durante un ejercicio fiscal se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación. Este documento legal se elabora siguiendo el procedimiento constitucional para la creación de leyes: iniciación, discusión, aprobación, promulgación y publicación.

La existencia de esta ley se justifica en el artículo 73 fracción VII constitucional donde se faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, dicha ley es discutida y aprobada por la Cámara de Diputados y luego por la Cámara de Senadores de conformidad con el artículo 72 inciso H de la Carta Magna.

Así, la Ley de Ingresos de la Federación año con año establece los rubros, las cantidades y las características bajo los cuales el Estado puede obtener ingresos.

En el artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 1 de enero de 2002, se señala que para el ejercicio fiscal de 2002, la Federación percibirá ingresos en las cantidades que ahí se mencionan por los conceptos que clasifica en la siguiente forma:

A.- INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

I. Impuestos.

Se enlistan once gravámenes y contempla los accesorios que de los mismos deriven: impuesto sobre la renta; impuesto al activo; impuesto al valor agregado; impuesto especial sobre producción y servicios; impuesto sobre tenencia o uso de vehículos; impuesto sobre automóviles nuevos; impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los

que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación; impuesto a los rendimientos petroleros; impuestos al comercio exterior; impuesto sustitutivo del crédito al salario; e impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.

II. Contribución de Mejoras.

III. Derechos.

IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.

V. Productos.

VI. Aprovechamientos.

B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS

VII. Ingresos de organismos y empresas.

VIII. Aportaciones de seguridad social.

C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS.

IX. Ingresos derivados de financiamientos.

1.2.3. Clasificación en el Código Fiscal de la Federación.

Nuestro Código Fiscal de la Federación vigente se refiere a los ingresos del Estado en sus artículos 2° y 3° como contribuciones, aprovechamientos y productos, así como los accesorios de estos.

***Art. 2.** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o".

"Art. 3. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de estos y participan de su naturaleza.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

De las clasificaciones a que se hizo referencia con anterioridad se puede observar que el Estado obtiene ingresos por diversos conceptos que se distinguen por su naturaleza financiera o fiscal. Es decir, el Estado obtiene ingresos por las contribuciones que los gobernados otorgan para satisfacción de las necesidades colectivas y también ingresos que provienen de otras fuentes generadas de las actividades que realiza el Estado en sus funciones de derecho público, o bien, como ente privado. Tales ingresos son establecidos para obtenerse en moneda de curso legal, es decir, en efectivo y sólo se perciben en especie en casos específicos que más adelante se analizarán.

Las contribuciones que el Estado percibe son objeto de estudio del Derecho Fiscal, mientras que aquellos otros ingresos que no tengan carácter fiscal son regulados por otra rama del Derecho Público que es el Derecho Financiero.

Las contribuciones representan la principal fuente generadora de ingresos para el Estado y de entre ellas los impuestos son los más significativos. En razón de que el estudio y análisis de cada una de las contribuciones a que se refiere nuestra legislación vigente y la doctrina es sumamente amplio e incluirlo rebasaría los objetivos de la presente investigación, sólo se ha hecho referencia a ellas en una forma muy limitada con base en lo que establece el Código Fiscal de la Federación vigente.

1.3. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

El sistema tributario mexicano encuentra su fundamento jurídico en diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitucionalmente el Estado tiene a su cargo el cumplimiento de ciertas tareas, para llevarlas a cabo requiere de la obtención de recursos, esos recursos provienen principalmente de las contribuciones que los gobernados están obligados a cubrir. Esa necesidad de obtener recursos se legitima en el artículo 31 fracción IV constitucional en los siguientes términos:

"Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que se residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Del precepto legal antes referido se destacan los siguientes elementos:

- 1.- Los mexicanos están obligados a pagar impuestos.
- 2.- Tienen derecho a percibir impuestos tanto la Federación, como los estados y los municipios.
- 3.- Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una ley federal o estatal, según el impuesto sea federal o estatal o municipal. Los impuestos municipales son establecidos por una ley aprobada por el Congreso del Estado, en virtud de que los municipios carecen de facultad legislativa.
- 4.- Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos.

5.- El dinero recaudado por los impuestos debe destinarse al gasto público federal, estatal o municipal, según el impuesto sea federal o estatal o municipal".²⁰

Dado que para imponer una contribución es necesario que se establezca en una ley en materia fiscal federal, nuestra Carta Magna en su artículo 73 fracción VII faculta al Congreso de la Unión para expedir leyes con el fin de crear y cobrar contribuciones y que los gobernados estén obligados a pagar.

"Art. 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

..."

En la fracción XXIX del mencionado artículo 73 se señalan ciertas actividades económicas respecto a las cuales sólo la Federación, a través del Congreso de la Unión, está facultada para imponer contribuciones, excluyendo, por consiguiente, a los Estados.

"...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior.

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5o. Especiales sobre

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

²⁰ ORRANTIA Arellano, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1998, p. 23.

- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;

..."

En términos generales, las contribuciones se identifican como toda aportación que los gobernados efectúan a fin de que el Estado tenga recursos con los cuales satisfacer las necesidades colectivas y, como se mencionó anteriormente, son contribuciones los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones de mejoras.

De los preceptos legales antes invocados se desprende que toda contribución que el Estado exija debe destinarse al gasto público, puesto que precisamente satisfacer las necesidades de la sociedad es el objetivo que persigue la imposición de las contribuciones.

Asimismo, se precisa que las contribuciones sólo pueden imponerse mediante una ley que, en materia fiscal federal, le corresponde establecer al Congreso de la Unión, en forma proporcional y equitativa.

Referirse a la proporcionalidad y equidad que la constitución ordena respetar al imponer una contribución es en sí complejo, pero a fin de tener una visión general de lo que significa cada uno de esos principios se precisa que para imponer un gravamen éste debe ser determinado en proporción a la capacidad contributiva de los contribuyentes sobre quienes va a incidir y cuya aplicación debe ser igual para todos aquellos que se encuentran en la

misma circunstancia, es decir, el cumplimiento de estos preceptos se da cuando la carga del impuesto es de acuerdo a la capacidad contributiva del causante y se aplica a todos los que se encuentren en el mismo supuesto señalado en la ley.

"La proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Por su parte, a la Equidad podemos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".²¹

A mayor referencia, cabe señalar las diferencias que existen entre la proporcionalidad y la equidad para contar con una idea más clara de lo que estos principios representan.

"1.- Mientras el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

2.- El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del País, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.

3.- La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.

4.- El principio de Proporcionalidad debe inspirarse en criterio de progresividad; el de Equidad se basa siempre en una noción de igualdad.

5.- La Proporcionalidad persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.

6.- La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

7.- La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

²¹ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, Op. cit., p. 264.

8.- El Principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de Equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

9.- Mientras que el Principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.

10.- Finalmente, cabe señalar que mientras que el Principio de Proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas".²²

²² *Ibidem*, pp. 265-266.

CAPÍTULO II

EL CRÉDITO FISCAL

2.1. CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL.

2.2. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.3. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

2.4. EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL.

CAPÍTULO II

EL CRÉDITO FISCAL

2.1. CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL.

De las manifestaciones vertidas en el capítulo que antecede se desprende que las contribuciones representan un ingreso considerable para el Estado con el que cuenta para dar cumplimiento a las diversas tareas que le han sido encomendadas. Tales contribuciones, al constituirse en un crédito fiscal en favor del Estado, se convierten en una fuente de ingresos cuya recaudación se vuelve necesaria por lo que, dada su importancia, es preciso analizar el crédito fiscal dentro del campo doctrinario y legislativo ya que como se observa, representa un elemento fundamental en el estudio del Derecho Fiscal y medular en la actividad fiscal y financiera que el Estado desarrolla.

Cabe mencionar que el análisis del crédito fiscal se efectúa tomando en cuenta que es precisamente éste el que se extingue mediante la dación en pago y el pago en especie.

No obstante la importancia que representa el crédito fiscal, encontramos que en la legislación fiscal vigente se carece de un concepto que permita conocer su alcance y contenido en materia fiscal por lo que, como punto de partida, se analizará éste aspecto.

Es conveniente iniciar con una noción general de crédito que "es la transferencia de bienes que se hace en un momento dado por una persona a

otra, para ser devueltos a futuro, en un plazo señalado, y generalmente con el pago de una cantidad por el uso de los mismos".²³

Como se puede apreciar, de la anterior definición se denota que debe existir la devolución de lo otorgado en crédito más un pago adicional por su uso, lo cual propiamente no aplica en el caso de un crédito fiscal, por lo que de tal definición sólo se tomaran como elementos a los sujetos que intervienen, por lo que un crédito es lo que una persona adeuda a otra, sea dinero u otro bien, regido bajo ciertas condiciones normativas y derivado de un vínculo que se produce de una relación jurídica existente.

Al llevar estos términos al ámbito fiscal es posible señalar que un crédito fiscal es aquella prestación, en dinero o en especie, que el Fisco como acreedor, tiene derecho de exigir a los contribuyentes u obligados responsables, derivado de la relación jurídica tributaria que los une.

Así, tenemos que el Fisco se constituye en acreedor al tener derecho de recibir una cantidad determinada en dinero o, excepcionalmente, en bienes como en el caso de la dación en pago y el pago en especie, figuras que serán analizadas en los capítulos IV y V del presente trabajo. Por otro lado, el contribuyente se convierte en deudor del fisco al tener que cumplir con su obligación de dar en concepto de contribución para el gasto público.

En el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967, se establecía que "El crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas". En esta definición se precisaba que el crédito fiscal se

²³ Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 7ª ed., Editorial Porrúa, México, 1994, p. 772.

constituía una vez que la obligación tributaria era determinada en cantidad líquida.

Como se observa, con la definición adoptada por el Código de 1967, el crédito fiscal sólo podía ser constituido cuando la obligación tributaria era determinada en cantidad líquida, por lo que su existencia sólo derivaba de las obligaciones tributarias contenidas en las leyes fiscales.

Sin embargo, actualmente el concepto legislativo del crédito fiscal propiamente no se encuentra definido, ya no sólo puede derivar de una contribución sino que ahora abarca otros aspectos que no necesariamente tienen naturaleza fiscal.

El Código Fiscal de la Federación vigente señala en su artículo 4º: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

De acuerdo con el anterior precepto legal, el crédito fiscal es aquel que tiene derecho de percibir el Estado, cuando deriva de:

1. Contribuciones.
2. Aprovechamientos.
3. Los accesorios de las contribuciones y los aprovechamientos.
4. Las responsabilidades exigibles a los servidores públicos y los particulares.
5. La ley, quien otorgará el carácter de crédito fiscal a cualquier otro ingreso que el Estado tenga derecho de percibir por cuenta ajena.

Asimismo, se advierte que conforme al actual Código Fiscal Federal, un crédito fiscal se constituye cuando es legalmente exigible, por lo tanto, es necesario analizar el momento en que esto ocurre.

Por otro lado, se observa que el crédito fiscal no sólo puede derivar de una obligación tributaria sino que también de aprovechamientos y de todo aquello a lo que la ley otorgue el carácter de crédito fiscal, sin que necesariamente tenga naturaleza fiscal pues con el simple hecho de que la ley lo considere como tal será válida esa denominación, siempre que el Estado tenga la facultad de percibirlo por cuenta ajena. Así mismo, se consideran como créditos fiscales los que el Estado tiene derecho a exigir de sus servidores públicos al derivar de las responsabilidades en que estos incurran.

Con ello, se puede apreciar que el actual Código Fiscal Federal no proporciona un concepto de lo que es un crédito fiscal pues al referirse a éste como un "todo" que el Estado tiene derecho a percibir, nos obliga a tener que recurrir a otras leyes fiscales y administrativas para buscar en ellas qué es lo que el Estado tiene derecho a percibir y así considerarlo como un crédito fiscal.

Es posible sostener que el hecho de que el legislador haya determinado que cualquier adeudo a favor del Estado pueda adquirir el carácter de crédito fiscal, se explica en razón de que como tal es más factible y conveniente su cobro pues se exigirá a través del procedimiento administrativo de ejecución y así se evita la regulación de otro tipo de procedimientos.

De lo expuesto, resulta que actualmente en la legislación fiscal no se cuenta con un concepto de lo que es un crédito fiscal, además de que conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, ya no se contempla que

necesariamente deba ser de carácter fiscal, por lo que deja de conserva la naturaleza que su propia denominación indica.

Pero en un intento por determinar el contenido del crédito fiscal, atendiendo sólo a su naturaleza en materia tributaria, que es la que interesa precisar para los fines de este trabajo, podemos aseverar que se trata de una obligación tributaria que debe ser cumplida por así ordenarlo la ley y que esa obligación, al ser determinada en cantidad líquida (representada en dinero o en especie) con base en una ley tributaria, se convierte en un crédito fiscal.

En este orden de ideas, en los subsecuentes apartados se hará referencia a los temas relacionados con la constitución del crédito fiscal, a fin de contar con una base teórica que nos permita conocer su naturaleza. Cabe hacer la aclaración de que, para efectos del presente trabajo, sólo se hará referencia al crédito fiscal como aquel que deriva de una obligación tributaria.

2.2. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Para dar inicio al análisis de la obligación tributaria es pertinente hacer algunos comentarios en torno a la relación jurídica tributaria, ya que en muchas ocasiones los estudiosos de la materia utilizan ambos conceptos como sinónimo, por lo que es necesario precisar aspectos distintivos entre ellos.

2.2.1. La Relación Jurídica Tributaria.

El Estado es el representante de la sociedad y, como ente jurídico, cuenta con un poder soberano que le permite actuar dentro de un marco legal para

llevar a cabo las tareas que le han sido encomendadas. De este razonamiento se determina que existe una relación de interdependencia entre el Estado y los gobernados y que al estar regulada por normas legales adquiere el carácter de una relación jurídica que conlleva a la reciprocidad de derechos y obligaciones, relación que se traduce en un binomio necesario para el mantenimiento del orden social.

La relación jurídica entre gobernante y gobernado implica toda una gama de derechos y obligaciones que de acuerdo a su naturaleza van adquiriendo diversas denominaciones. Cuando esa relación surge de la aplicación de las normas jurídicas en materia fiscal, se da origen a la denominada relación jurídica tributaria.

Algunos estudiosos del derecho fiscal han utilizado los términos de relación jurídica tributaria para referirse exclusivamente a la obligación de contribuir, lo cual no ha sido aceptado por otro sector de los doctrinarios que consideran que en esa relación se debe contemplar toda la gama de derechos y obligaciones que en materia fiscal se deben el fisco y los contribuyentes, dentro de los cuales se encuentra la obligación de contribuir.

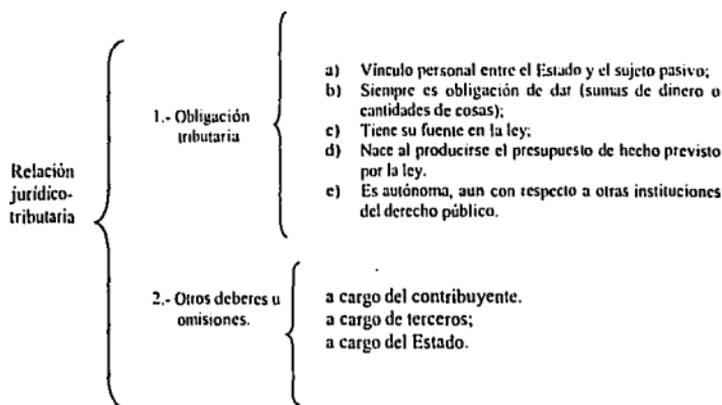
Tal es el caso de Achille D. Giannini exponente de la escuela italiana, entre otros autores, que argumentan en torno al contenido de la relación jurídica tributaria "...que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídica tributaria. Afirman estos autores que tal relación es esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluido el objetivo final al cual tiende la institución, que es el pago del

tributo, individualizado con el nombre de deuda tributaria (así la llama Giannini), reservando la expresión más genérica de "derechos y obligaciones tributarios" para las restantes facultades y deberes emergentes de la relación jurídico-tributaria. La diferencia principal consiste en que mientras la deuda u obligación tributaria sólo nace del presupuesto de hecho, los restantes derechos y obligaciones pueden originarse en actos administrativos....b) Otros tratadistas (Jarach, Tesoro, Pugliese) rechazan esta posición. Dino Jarach no admite esa complejidad de la relación jurídico-tributaria. Para este autor se trata de una simple relación obligacional al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Opina Jarach que mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico por ello, incluye en el concepto de "relación jurídico-tributaria" sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria ..."²⁴

Como se mencionaba, algunos tratadistas han utilizado invariablemente el término relación jurídica tributaria para referirse únicamente a la obligación de pagar las contribuciones, por ello se considera oportuno citar la distinción que el licenciado Emilio Margán Manautou precisa en su obra al manifestar que "...la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladoras por la ley tributaria. Por obligación jurídica debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación".²⁵ Bajo esta tesitura, se determina que la relación jurídica tributaria debe ser considerada como el vínculo existente entre el Fisco y los contribuyentes, de donde deriva toda una serie de derechos y obligaciones fiscales que se deben mutuamente.

²⁴VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5º ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994, pp. 253-254.

Al respecto, cabe señalar el siguiente cuadro sinóptico²⁸ con el fin de precisar la distinción entre la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria.



Como se puntualizaba, al analizar *la obligación tributaria* se encontrará que algunos tratadistas se refieren a ella como *relación tributaria*, por ello desde ahora se considera adecuado precisar que para efectos del presente trabajo, se hará referencia a la relación jurídica tributaria como el binomio "Fisco-Contribuyente" de donde emanan todos los derechos y obligaciones que en materia fiscal se deben recíprocamente el Estado y los gobernados, y de donde surge *la obligación tributaria* consistente en contribuir al gasto público conforme lo señala la ley, cuyo estudio será iniciado en el apartado subsecuente.

Una vez precisado que de la relación jurídica tributaria emana la obligación de contribuir al gasto público por parte de los gobernados, configurándose como el principal deber fiscal y de donde surgen los créditos fiscales, es

²⁵ MARGÁIN Manautou, Emilio. Ob. cit., p. 268.

²⁸ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I, 6° ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997, p. 436.

pertinente destacar la existencia de otra serie de obligaciones cuyo cumplimiento igualmente es importante porque facilitan la satisfacción de la obligación de contribuir.

La existencia de diversos tipos de obligaciones en las disposiciones fiscales ha dado lugar a que en la doctrina se sustenten diferentes posturas con relación a su clasificación o denominación. Por un lado se engloba en la obligación tributaria a todas las obligaciones de carácter fiscal y se les distingue de acuerdo a su naturaleza entre obligaciones formales y materiales o subjetivas y adjetivas y, en otra postura, se sostiene que la obligación tributaria propiamente dicha sólo contempla la obligación de contribuir de acuerdo a las leyes respectivas dado que su mismo nombre lo indica y las demás obligaciones en forma genérica se constituyen bajo la denominación de obligaciones fiscales.

El empleo de los términos obligación tributaria y obligación fiscal es utilizado por los tratadistas de manera indistinta. Por ello, es oportuno tomar en cuenta que la gama de obligaciones que en materia fiscal existen no se limita al tener como objeto el pago de una contribución sino que también existen otras que se refieren a un hacer, no hacer e incluso permitir.

Al respecto, Sergio F. De la Garza se refiere a la existencia de relaciones jurídico fiscales y relaciones jurídicas tributarias al puntualizar que "relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales".²⁷

Para comprender todo el conjunto de obligaciones que en el ámbito fiscal existen, en el presente trabajo se hará referencia a la obligación tributaria sólo cuando implique el otorgar al Fisco una contribución y respecto a las demás clases de obligaciones que conlleven un hacer, no hacer o un tolerar serán referidas como obligaciones fiscales en sentido amplio. Estos dos tipos de obligaciones tienen naturaleza fiscal pero con un objeto distinto. Mientras la obligación tributaria siempre implica un dar (dinero o especie), las obligaciones fiscales conllevan un hacer, no hacer o tolerar (presentar declaraciones, dar avisos, llevar contabilidad, no introducir mercancías extranjeras al país por sitios no autorizados, permitir una visita domiciliaria, etc.). Pero es conveniente señalar que no necesariamente ambos tipos de obligaciones tienen que dividirse en forma tajante ya que conjuntamente facilitan al fisco la obtención de recursos.

En consecuencia, como la obligación tributaria implica un dar a favor del fisco, sólo ésta puede materialmente constituirse en un crédito fiscal.

2.2.2. La Obligación Tributaria.

Para iniciar el estudio de la obligación tributaria es preciso remitirnos a la teoría de las obligaciones en el derecho civil, con el fin de tener una visión general y contar con una base jurídica que nos permita explicar su contenido, tomando en consideración que el derecho federal común es aplicable en forma supletoria a nuestra legislación fiscal conforme al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, sin que esto implique que ambos tipos de obligaciones tengan la misma naturaleza, pues cabe recordar que la obligación tributaria se regula por normas del Derecho Público.

²⁷ DE LA GARZA, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. 19° ed., Editorial Porrúa, México, 2001, p. 451.

Si bien, la obligación tributaria se encuadra en la teoría general de las obligaciones, en el presente trabajo no se abarcará toda la complejidad que dicha teoría implica dado que eso es uno de los objetos de estudio del Derecho Civil y en la presente investigación sólo se pretende contar con fundamentos que nos permitan tener una base teórica que sirva de apoyo para inicial el estudio de los elementos que integran a la obligación tributaria.

2.2.2.1. Teoría de las Obligaciones.

La clásica teoría de las obligaciones basa el concepto de obligación en los términos que señala la Instituta de Justiniano que indica "la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa según el derecho de nuestra ciudad"; de ahí que muchos de los estudiosos de la materia civil sustenten bajo esta tesis el concepto de obligación.

"Tradicionalmente se ha definido la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida a ejecutar algo en favor de otra persona llamada acreedor.

Las definiciones modernas sobre la obligación han partido del concepto romano, pero sustituyendo el término vínculo jurídico, por el de relación jurídica.

Los tratadistas modernos definen la obligación como una relación jurídica por virtud de la cual un sujeto llamado acreedor, está facultado para exigir de otro sujeto denominado deudor, una prestación o una abstención".²⁸

No obstante, con la teoría de las obligaciones del maestro Ernesto Gutiérrez y González²⁹ ha surgido un concepto más amplio de la obligación, cuyas

²⁸ ROJINA Villegas, Rafael. Compendio de derecho civil. Teoría General de las obligaciones. Tomo III, 21ª ed., Editorial Porrúa, México, 1998, pp. 3-5.

²⁹ GUTIÉRREZ y González, Ernesto. Derecho de las obligaciones. 12ª ed., Editorial Porrúa, México, 1999, pp. 41-70.

argumentaciones se basan en la renovada teoría del deber jurídico del mencionado autor, al sostener que la obligación es una especie del deber jurídico, explicando su teoría con el cuadro esquemático que más adelante se inserta, donde se puede apreciar que la obligación es clasificada y definida de la siguiente manera:

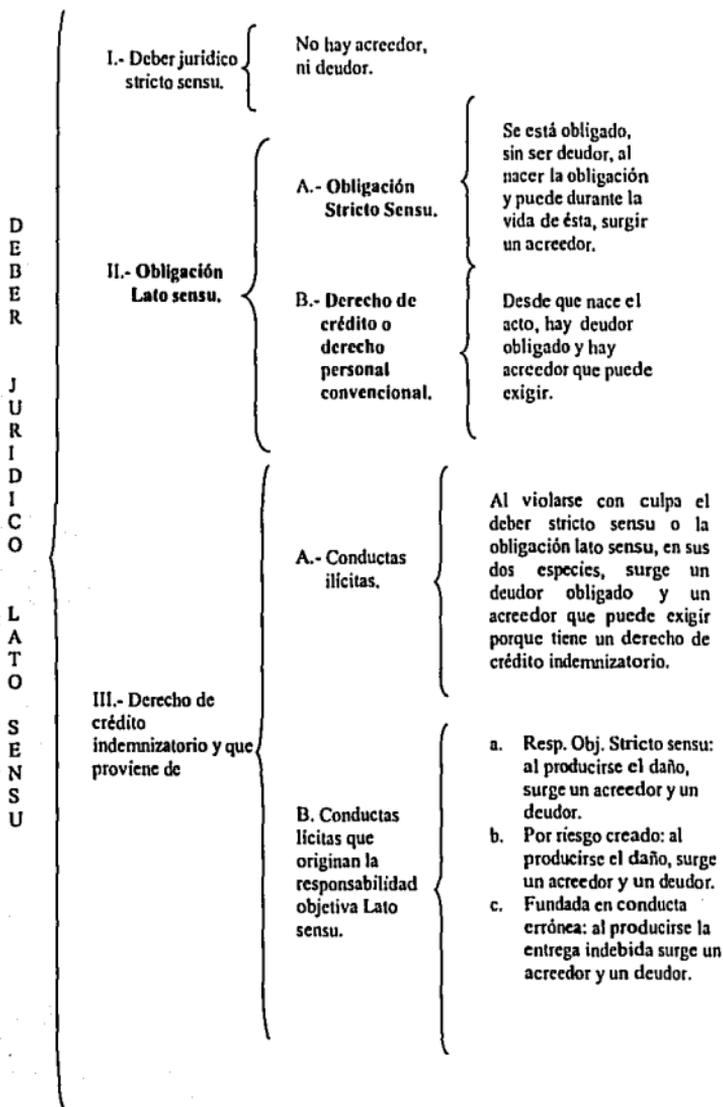
Obligación lato sensu en sentido amplio: "es la necesidad jurídica de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir, o en favor de un sujeto que ya existe". Con este concepto se distinguen dos especies de obligación que son: obligación stricto sensu y derecho de crédito convencional o derecho personal.

Obligación stricto sensu o en sentido estricto: "es la necesidad jurídica de mantenerse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente pueda llegar a existir, y si existe, aceptar".

Derecho personal o derecho de crédito convencional: "necesidad jurídica que tiene una persona denominada obligado-deudor, de cumplir voluntariamente a favor de otra persona, denominada acreedor, que le puede exigir, una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral)".

De los anteriores conceptos de obligación se observa que, en esencia, la distinción que existe entre ellas, deriva de la concurrencia de un acreedor y un deudor al momento de que nace la obligación. Es decir, se sustenta que para la existencia de una obligación no es necesario que coexistan paralelamente acreedor y deudor porque una de las fuentes de las obligaciones como lo es la declaración unilateral de voluntad no precisa inicialmente ambas partes sino sólo hay un obligado que después puede ser

deudor cuando eventualmente surge un acreedor; por lo que el autor considera esta posibilidad y es que propone ésta teoría.

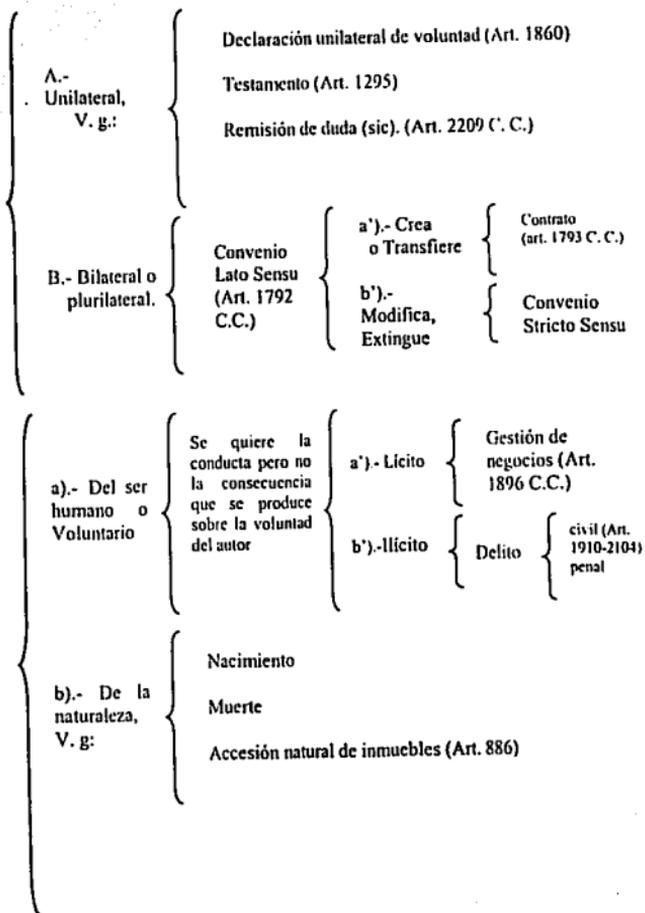


En este orden de ideas y en forma genérica, se asevera que una obligación es un vínculo jurídico existente entre dos personas, una llamada deudor y otra acreedor, en la que el primero tiene el deber de dar, hacer o no hacer cierta prestación en favor del segundo, sea que ambos existan al momento del nacimiento de la obligación o bien, surjan posteriormente, destacando como elementos de la misma el sujeto activo (acreedor), el sujeto pasivo (deudor) y el vínculo jurídico.

Por otro lado, cabe hacer referencia a las fuentes de las obligaciones para conocer aquello que les da nacimiento. En el derecho común se han planteado diversas teorías que generalmente concluyen que las fuentes de las obligaciones son la ley, el contrato, la declaración unilateral de voluntad, el enriquecimiento ilegítimo, la gestión de negocios, los hechos ilícitos y la responsabilidad objetiva.

A mayor abundamiento cabe citar la clasificación doctrinaria que hace el maestro Ernesto Gutiérrez y González³⁰, quien manifiesta que las obligaciones tienen su fuente en un hecho jurídico, ya sea como acto o como hecho jurídico stricto sensu.

Como se podrá observar, las obligaciones tienen su origen en diversas fuentes, siendo el contrato el de mayor representación para el derecho civil. No obstante, para el derecho fiscal sólo de la ley pueden derivar las obligaciones entre el fisco y el contribuyente, dado que sólo mediante una norma legal expresamente establecida se puede imponer a los contribuyentes una obligación, de ahí que se considere que las obligaciones que surgen de la relación jurídico tributaria son de carácter ex-lege.



⁵⁰ Ibidem, pág., 152-154

2.2.2.2. Concepto de Obligación Tributaria.

Aplicando el concepto de obligación jurídica del derecho privado a nuestra materia fiscal, de acuerdo a las argumentaciones vertidas en el apartado anterior, se precisa que los elementos de la obligación se identifican como el Estado (acreedor), el contribuyente o en su caso el obligado solidario (deudor) y la relación jurídica tributaria (vínculo jurídico), dichos sujetos serán objeto de estudio en apartados posteriores.

Conforme a lo anterior, los estudiosos de la materia fiscal han propuesto algunos conceptos de obligación tributaria, en los cuales generalmente se contemplan los elementos antes referidos, como se podrá observar en las siguientes opiniones:

"La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".³¹

"... el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar.... El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal: se establece entre un sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma..... El concepto de obligación tributaria el vínculo jurídico en virtud del cual un

sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley".³²

Aunque resulta ser aplicable la teoría de las obligaciones del derecho común a la explicación del concepto de obligación tributaria, cabe precisar que ésta tiene sus elementos que la caracterizan, como bien los señala Mario Pugliese en los siguientes términos:

- a) Es una obligación de derecho público.
- b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.
- c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.
- d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos.
- e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria.
- f) Tiene su fuente jurídica en la ley.
- g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.

Los otros preceptos secundarios y laterales (de hacer, de no hacer, de tolerar), cuya observancia la ley impone a veces al mismo deudor, al responsable de su cumplimiento o a terceros extraños a la relación fundamental, no crean "obligaciones tributarias" en sentido técnico-jurídico, sino sólo obligaciones de carácter administrativo y de inspección y control,

³¹ MARGÁIN Manautou, Emilio. Ob. cit., p. 226.

³² GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Ob. cit, pp. 427-429.

establecidas con el objeto de hacer más segura y rápida la realización de la pretensión fiscal".³³

2.2.3. Sujetos de la Obligación Tributaria.

Una obligación tributaria está integrada por un acreedor y un deudor que denominamos sujeto activo y sujeto pasivo, unidos por un vínculo jurídico que es la ley.

2.2.3.1. Sujeto activo.

El acreedor, en la obligación tributaria, es aquel que tiene el derecho de exigir el cumplimiento de una prestación, es decir, es el sujeto activo titular de un derecho, con la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, el Estado es el sujeto activo representado por la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios. Cabe mencionar que sólo la Federación y las Entidades Federativas a través de su respectivo Poder Legislativo pueden establecer contribuciones, mientras que los Municipios sólo pueden recaudarlas ya que sus contribuciones las impone la Legislatura del Estado al cual pertenezcan. De ahí que se distinga entre contribuciones federales, locales y municipales.

La doctrina generalmente atribuye la calidad de sujeto activo al Estado, representado por el Fisco quien a su vez se le identifica con un órgano administrativo que tiene facultad para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De acuerdo con el artículo 31 fracción XI de la Ley

³³ PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. 2º ed., Editorial Porrúa, México, 1976, pp. 240-241.

Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el sujeto activo de la obligación tributaria, y en el caso de las Entidades Federativas lo es su respectiva Secretaría de Finanzas. Al respecto, el segundo párrafo del artículo 4° del Código Fiscal de la Federación señala que "La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice".

También pueden ser sujetos activos por mandato legal aquellos organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores que tienen facultad para determinar y recaudar créditos fiscales. Ambos son organismos descentralizados, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 1°, 3° frac. I y 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con los artículos 5°, 270 y 271 de la Ley del Seguro Social y artículos 2° y 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por otro lado, es común encontrar que algunos autores señalen como sujeto activo de la obligación tributaria al propio contribuyente, cuando se generan saldos a su favor o por solicitar una devolución de impuestos conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, por haber realizado pagos de lo indebido. Esto se debe a que en el supuesto de una devolución el Estado es quien se encuentra obligado a poner a disposición del contribuyente una cantidad de dinero en concepto de contribuciones enteradas indebidamente, por lo que el Estado se convierte en deudor del contribuyente y éste en su acreedor.

2.2.3.2. Sujeto pasivo.

El deudor de una obligación es aquel que tiene el deber jurídico de cumplir con determinada prestación.

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es aquella persona que está obligada, por una disposición legal, a cumplir una prestación en favor del fisco, por lo que generalmente esa calidad de sujeto pasivo la adquieren los gobernados. En materia fiscal se identifica al sujeto pasivo como el contribuyente, sea esta persona física o persona moral.

"...por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa".³⁴

Es sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, "las personas físicas y morales que están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

En estos términos, un sujeto pasivo lo puede ser una persona física o una persona moral, nacional o extranjera.

Generalmente el sujeto pasivo es el contribuyente que directamente lleva a cabo aquello que señala la norma fiscal, sin embargo, la legislación también hace referencia a los llamados responsables solidarios, por lo que es preciso señalar los casos en que éstos son considerados sujetos pasivos de la obligación tributaria.

"Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al

pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo".³⁵

La referencia anterior destaca los casos en los que el sujeto pasivo adquiere tal calidad por ser el causante directo o bien, por incurrir en responsabilidad. Tales supuestos los ubicamos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación donde se abordan las clases de responsabilidad bajo el calificativo de solidaria, misma que sólo puede derivar de los supuestos que ahí se mencionan.

En la doctrina se hace referencia a diversos tipos de responsabilidad distintas a la responsabilidad solidaria. Siguiendo los argumentos del Lic. Adolfo Arrijo Vizcaino³⁶, se señalan los siguientes tipos de responsabilidad:

Sujeto pasivo por causa directa: Cuando en él recae la obligación tributaria al ubicarse en el supuesto normativo que establece la ley fiscal.

Sujeto pasivo obligado solidariamente: Cuando éste tiene alguna relación jurídica con el sujeto pasivo directo que lo obliga a cumplir con la obligación tributaria como si fuera propia, pues el Fisco indistintamente exigirá a cualquiera de ellos el pago de la contribución.

³⁴ ARRIJOJA Vizcaino, Adolfo. Ob. cit., p. 187.

³⁵ MARGÁIN Manautou, Emilio. Ob. cit., p. 257.

Sujeto pasivo por sustitución o subsidiario: Persona, generalmente física, que legalmente está facultada para autorizar, aprobar o dar fe de un acto jurídico que genera contribuciones, siendo responsable de su pago en determinadas circunstancias y en los mismo términos que el sujeto pasivo obligado directo. Tal es el caso de los fedatarios y funcionarios públicos como los notarios, magistrados, o bien, los retenedores, recaudadores, liquidadores, síndicos, representantes, etc. Estos supuestos se ubican en las fracciones I, II, III, V y VI del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

"Art. 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado".

Sujeto pasivo obligado por garantía: Aquella persona, física o moral, que por voluntad propia se obliga a responder ante el fisco a nombre y por cuenta del sujeto pasivo directo respecto del cumplimiento de una contribución, para lo cual afecta un bien de su propiedad u ofrece una fianza. Fracciones VIII y IX del referido artículo.

"VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

^h ARRIOLA Vizcaino, Adolfo. Ob. cit., pp. 192-201.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado”.

Sujeto pasivo por responsabilidad objetiva: La fracción IV del mencionado dispositivo jurídico contempla este tipo de responsabilidad al señalar que “los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

2.2.4. La Hipótesis Normativa.

Como lo señalamos, toda obligación tributaria forzosamente debe derivar de una norma jurídica dado que es un imperativo que así sea por ser un principio de legalidad, tomando en cuenta lo que ordena nuestra Constitución en su artículo 31 fracción IV, referido con anterioridad, por lo que se considera que es de carácter ex-lege.

Toda norma jurídica se compone de tres elementos:

1. Un presupuesto de hecho o hipótesis.
2. Un mandato.
3. Una sanción.

Para referirse a esa parte de la norma tributaria que contempla la hipótesis, en la doctrina se han empleado diversas denominaciones, tales como “hecho imponible”, “supuesto normativo”, “hipótesis de incidencia”, incluso la llaman “hecho generador” lo cual no es apropiado ya que se trata de dos términos

distintos. Por ello en este trabajo se precisará por un lado a la *hipótesis normativa* y por otro al *hecho generador*.

En los términos empleados por el Lic. De la Garza "la hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por tanto, es en opinión de Ataliba, un mero concepto, necesariamente abstracto; es un concepto lógico-jurídico".³⁷

Estas referencias describen apropiadamente lo que es una hipótesis normativa, misma que en palabras simples se entiende como aquél hecho previsto en una norma jurídica, el cual describe una conducta que el legislador ha querido gravar con alguna contribución.

A manera de ejemplificar las anteriores aseveraciones, una hipótesis normativa se encuentra en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el cual se mencionan las actividades que generan el pago de tal impuesto:

"Art. 1° Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.**
- II. Presten servicios independientes.**
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.**
- IV. Importen bienes o servicios".**

Sin embargo, esta descripción de conductas en la norma jurídica, por sí misma no da origen a una obligación tributaria, pues para ello se requiere de la materialización de dicha conducta.

³⁷ DE LA GARZA, Sergio F. Ob. cit., p. 411.

2.2.5. El Hecho Generador.

Una vez que en la ley se establece determinada conducta como gravada, es posible que surja un hecho generador, el cual nace cuando se materializa en la realidad la hipótesis prevista en la norma.

El hecho generador en sí es una conducta activa o pasiva, un evento que se lleva a cabo en la realidad, que encuadra perfectamente con los elementos que indica la hipótesis normativa.

2.2.6. Nacimiento de la Obligación Tributaria.

Una vez que la ley fiscal establece los actos que serán gravados y el sujeto pasivo los lleva a cabo, es cuando propiamente podemos afirmar que ha nacido una obligación tributaria.

"El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público".³⁸

En el caso del ejemplo empleado para hacer referencia a la hipótesis normativa, cuando un sujeto pasivo lleva a cabo alguna de las actividades mencionadas en el citado artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, está dando lugar al hecho generador que conlleva al pago del impuesto, siendo esta la obligación tributaria.

³⁸ *Ibidem*, p. 412.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación indica que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran".

Para Fernando Sainz de Bujanda "la obligación tributaria es una obligación ex-lege y, como tal, nace cuando se produce el presupuesto de hecho previsto con ese fin en la norma jurídica; semejante construcción constituye una consecuencia del principio constitucional de legalidad tributaria;..."³⁹

2.3. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

En la legislación fiscal existe una gama de hipótesis normativas que al realizarse originan obligaciones, de las cuales la obligación tributaria prevalece, pues una vez que se determina y liquida se convierte en un crédito fiscal, mismo que representa un ingreso de gran importancia para el Estado.

Los términos determinar y liquidar tienen diferente connotación aunque en la doctrina encontremos que son empleados como sinónimos para referirse a la misma actividad.

Determinar la obligación tributaria significa cerciorarse que la obligación ha nacido y que se han integrado todos los elementos necesarios para hacer que se cumpla. Es decir, identificar el hecho generador y verificar su nacimiento. Esto implica el establecer que la conducta encuadre en la norma,

³⁹ SAINZ De Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1966, p. 251-253.

quiénes serán los sujetos tanto activo como pasivo, el objeto de la obligación, etc.

En efecto, una vez que nace la obligación tributaria se está en la posibilidad de proceder a su determinación, lo cual no sólo tiene fines doctrinarios sino también prácticos, al permitir:

- 1.- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, v. gr., presentación de declaraciones, deber de presentar asistencia e informes a los órganos de inspección, y, en general, todos los encaminados a hacer posible a la Administración la función pública de gestión tributaria;
- 2.- Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo liquidatorio;
- 3.- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el débito fiscal surja;
- 4.- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición;
- 5.- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes;
- 6.- Fijar el momento inicial para el computo de los plazos de prescripción;
- 7.- Determinar las sanciones aplicables".⁴⁰

Cuando ha quedado determinada la obligación tributaria, se procede a liquidarla a través de operaciones aritméticas que establecen el monto por el cual se ha generado el crédito fiscal, y es hasta este momento cuando nace el crédito fiscal como tal, dado que ya estaremos frente a una cantidad expresada en numerario.

⁴⁰ Idem.

"La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria".⁴¹

"...la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable a un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley".⁴²

Una vez hecha la liquidación es posible conocer el monto exacto que se debe cubrir al Fisco, en concepto de crédito fiscal.

En la doctrina se establece que los sujetos que tienen la facultad de determinar y liquidar la obligación tributaria son tanto el contribuyente como el Fisco.

Cuando es el contribuyente quien determina y liquida la obligación tributaria, se dice que estamos en presencia de una autoliquidación o autodeterminación, llevada a cabo mediante la presentación de declaraciones provisionales o definitivas conforme a las disposiciones aplicables.

Este procedimiento de autodeterminación es el adoptado genéricamente en el Derecho Fiscal, y deriva de lo establecido por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

⁴¹ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo. Ob. cit., p. 124.

⁴² DE LA GARZA Sergio F. Ob. cit., p. 556.

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

...."

Con la anterior referencia se establece que en la legislación fiscal **federal** opera el sistema de autodeterminación de las contribuciones, donde el **sujeto pasivo** es quien reconoce que ha realizado un hecho generador, determina la obligación tributaria y la fija en cantidad líquida, lo hace del conocimiento del fisco por medio de declaraciones o por una solicitud de autorización de **pago** en parcialidades y paga el monto del crédito fiscal. Esas declaraciones fiscales se formulan en la forma oficial que establece la autoridad fiscal.

En otras ocasiones, es la autoridad fiscal quien determina y liquida el crédito fiscal a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, bajo los lineamientos fijados por el Código Fiscal de la Federación, como se establece en el artículo 42; o bien en forma presuntiva conforme a lo señalado en los artículos 55, 60, 61 y 62 del mencionado ordenamiento legal y el 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Código Fiscal de la Federación hace referencia a la facultad de la autoridad para determinar créditos fiscales en los siguientes artículos:

"Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estarán facultadas para:

....."

"Artículo 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios legales, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación."

"Artículo 145.- Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación".

Una vez que ha quedado determinado y liquidado el crédito fiscal, éste se hace exigible. El momento en que esto ocurre es diferente cuando se trata de un crédito fiscal determinado por el contribuyente o bien por la autoridad fiscal, lo cual se expondrá en el siguiente apartado.

2.4. EXIGIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL.

El crédito fiscal no es exigible cuando nace, sino desde el momento que la ley señala que debe efectuarse su pago y para ello debe estar determinado en cantidad líquida. Esto implica que el nacimiento, determinación en cantidad líquida y exigibilidad sean momentos secuenciales.

Aplicando en forma supletoria a la materia fiscal el artículo 2190 del Código Civil Federal, "se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho". Por lo tanto, un crédito fiscal es exigible cuando su pago no puede negarse porque la ley así lo ordena.

La exigibilidad de un crédito fiscal esta a cargo del sujeto activo como titular del mismo, y como tal tiene la facultad de exigir al sujeto pasivo que cumpla con enterar al Fisco el monto del crédito por el cual haya sido liquidado.

Por lo general un crédito fiscal es exigible cuando ha transcurrido el plazo establecido en la ley para ser pagado y cuyo importe no se haya cubierto. Es entonces cuando el Fisco tiene la facultad de exigir su pago.

Cuando es el contribuyente quien determina el crédito fiscal mediante declaración, éste se vuelve exigible cuando no es cubierto dentro de alguno de los plazos señalados en el artículo 6° del código de la materia antes citado. Y en el supuesto de que se trate de una prórroga o autorización en el pago en parcialidades de las contribuciones, este crédito fiscal es exigible cuando concluye la prórroga o la autorización para pagar en parcialidades, supuesto en el cual el deudor puede efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, conforme lo establece el último párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

Los plazos que la ley indica para que los créditos fiscales determinados por los contribuyentes sean cubiertos, se expondrán en el capítulo III del presente trabajo.

En el caso de que el crédito fiscal haya sido determinado y liquidado por la autoridad fiscal, será exigible una vez que se haya notificado al contribuyente y transcurra el plazo fijado para su impugnación a través de los recursos o medios de defensa legal procedentes, sin que lo haya hecho.

La autoridad tiene la facultad de exigir el pago del crédito fiscal mediante el procedimiento administrativo de ejecución previsto en el capítulo III del Título V del Código Fiscal de la Federación.

Con las consideraciones antes apuntadas se concluye que conforme a nuestra legislación vigente los créditos fiscales pueden ser determinados por el contribuyente y por la autoridad fiscal.

CAPITULO III

EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

3.1. EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y FISCALES.

3.2. CONCEPTO DE PAGO.

3.3. CLASES DE PAGO.

3.4. MEDIOS DE PAGO.

3.5. ÉPOCA DE PAGO.

3.6. OTRAS FORMAS DE EXTINGUIR EL CRÉDITO FISCAL.

CAPÍTULO III

EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

3.1. EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y FISCALES.

En el capítulo que antecede, se hizo la distinción entre obligaciones fiscales y obligaciones tributarias, con el fin de precisar que estas últimas dan origen a los créditos fiscales una vez que han sido determinadas y liquidadas.

Ambos tipos de obligaciones, las tributarias y las fiscales, nacen, tienen vigencia y se extinguen. Ponerle fin a una obligación consiste en satisfacer la conducta establecida en la norma jurídica, lo que puede implicar un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Las obligaciones fiscales, que generalmente consisten en un hacer, no hacer o tolerar, se extinguen cuando se cumple con lo que la norma jurídica ordena, por ejemplo, cuando se establece la obligación de llevar contabilidad conforme a lo establecido en la ley; no introducir mercancías al país por lugares no autorizados o bien, el permitir la práctica de una visita domiciliaria en términos de las disposiciones fiscales.

Las obligaciones tributarias consisten en dar al fisco cierta cantidad en dinero o en especie y se extinguen precisamente al entregar la prestación debida en concepto de pago para cubrir el crédito fiscal determinado y liquidado.

Si bien, el pago es la forma más usual de extinguir una obligación tributaria, también existen otras alternativas autorizadas por la ley para extinguir los créditos fiscales. Es por ello que en el presente capítulo se hará mención a aquellas otras formas de extinción, partiendo en forma primordial con el estudio del pago.

De acuerdo con el Lic. Ernesto Gutiérrez y González⁴³, las formas de extinguir una obligación en el derecho común son las que se indican en el cuadro que enseguida se expone.

⁴³ GUTIERREZ y González, Ernesto. *Ob. cit.*, p. 1088.

Extinción de la obligación Lato Sensu en su especie Derecho de Crédito convencional (aplicable a las demás obligaciones)

I.- Al Acreedor se le cumple con el objeto que se le debe, ya por su deudor, ya por persona diversa.

A. Pago

B.- Novación.

C.- Término resolutorio.

a).- Objetiva.
b).- Subjetiva.

II.- El acreedor no recibe el objeto que se le debe.

D.- Por ley o por su voluntad.

a).- Confusión

b).- Renuncia derechos.

a') Remisión.
b') Abandono.

c).- Imposibilidad de ejecución por caso fortuito y caso del artículo 1914.

d).- Condición resolutoria.

E.- Porque él, extingue su crédito ante el hecho ilícito de su deudor, o porque lo estima oportuno.

Resolución.

a') Rescisión.
b') Revocación.

III.- El acreedor recibe menos o más de lo que se le debía, por ley o por su voluntad.

F.- Compensación.
G.- Transacción.
H.- Concurrencia y prelación de créditos.

IV.- El acreedor recibe en pago un objeto diverso del que se le debía originalmente.

I.- Novación.

J.- Dación en pago.

Como se puede observar, la ley establece diversos supuestos mediante los cuales se puede dar por extinguida una obligación, esas formas extintivas son objeto de estudio del derecho común y sólo algunas de ellas son aplicables en materia fiscal.

Cabe mencionar que en el cuadro expuesto con anterioridad no se incluye a la prescripción como un medio extintivo de las obligaciones, sin embargo, en el presente trabajo sí se tomará en cuenta en razón de que en materia fiscal por medio de la prescripción se llegan a extinguir los créditos fiscales.

Las formas extintivas de los créditos fiscales establecidas en el Código Fiscal de la Federación vigente serán materia de estudio en éste capítulo, tales como el pago, la prescripción, la compensación y la condonación, equiparables las dos últimas a la confusión y la remisión de la deuda en el derecho privado, respectivamente, con las características que se establecen en el Derecho Fiscal.

3.2. CONCEPTO DE PAGO.

En el derecho tributario, el pago representa la forma usual de extinguir un crédito fiscal, cuya regulación se encuentra prevista en diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación vigente. Sin embargo, en el referido cuerpo normativo no se ubica la definición de la figura del pago, por lo que es preciso remitirse al derecho común.

En términos generales, pago significa dar a alguien lo que se le debe.

El artículo 2062 del Código Civil Federal, indica que el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

"El pago es un acto jurídico consensual consistente en el cumplimiento de una obligación de dar, de hacer o de no hacer, que se ejecuta con la intención de extinguir una deuda preexistente".⁴⁴

"La forma de cumplir una obligación es pues, pagándola o cumpliéndola, por eso se dice que pago es vocablo sinónimo de cumplimiento.

La obligación se paga cumpliéndola, y por lo mismo si el objeto de la obligación consiste en dar una cosa, se paga dando la cosa; si es el objeto una prestación de hacer, se paga haciendo, y por último, si el objeto es de no hacer, se paga no haciendo, absteniéndose".⁴⁵

De lo antes expuesto, se concluye que el pago es sinónimo de cumplimiento y que es la forma más representativa y común de dar por terminada una obligación. Generalmente se utiliza el término pago respecto de las obligaciones de dar, ya que el cumplimiento en términos generales puede referirse a un hacer, no hacer o un permitir cuando se trata de otro tipo de obligaciones.

Al respecto, el Lic. Adolfo Arrija Vizcalno señala que "...el concepto de pago en materia fiscal posee dos acepciones principales, una jurídica y otra económica; que en algunas ocasiones la acepción económica y jurídica llegan a confundirse en la práctica, especialmente cuando se trata de obligaciones tributarias que deben satisfacerse mediante la entrega al Fisco de determinadas cantidades de dinero o de bienes económicamente

⁴⁴ ROJINA Villegas, Rafael. Ob. cit. p. 335.

⁴⁵ GUTIERREZ y González, Ernesto. Ob. cit., pp.837-838.

valiosos; pero que en otros casos, cuando se trata de obligaciones fiscales no cuantificables, como lo son todas las relacionadas con trámites, requisitos, gestiones, etc. el concepto "pago" conserva únicamente su acepción jurídica y estrictamente se hace consistir en el cumplimiento de una obligación".⁴⁶

Tratándose de una obligación tributaria, constituida en un crédito fiscal, está se extingue regularmente cuando se paga su monto al fisco, cumpliendo con las formalidades que la ley fiscal aplicable al caso señale. Por lo tanto, el pago en materia fiscal consiste en dar al fisco el monto del crédito fiscal que se adeuda.

3.3. CLASES DE PAGO.

En la doctrina se le han dado diversos adjetivos al pago atendiendo a la forma en que éste se lleve a cabo o a los efectos que produce. Es común encontrar denominaciones como pago liso y llano o pago espontáneo; pago de lo indebido; pago bajo protesta; pago extemporáneo; pago de anticipos; pago provisional, pago definitivo, pago en garantía, pago a plazos, etc. Así, se pueden dar tantas clasificaciones del pago según el criterio que se adopte.

A continuación se hará referencia a ciertas clasificaciones del pago en materia fiscal.

⁴⁶ARRIOJA Vizcalno, Adolfo. Ob. cit., p. 518.

3.3.1. Pago liso y llano.

El pago liso y llano o también denominado espontáneo, es aquel que realiza el sujeto pasivo al fisco entregando la cantidad adeudada sin objeción o reserva alguna y respetando las disposiciones que indique la ley fiscal aplicable.

Con este tipo de pago se extingue automáticamente el crédito fiscal, por lo que representa la forma idónea de darlo por terminado en el momento indicado por la ley.

Es decir, el contribuyente cubre el monto total del crédito fiscal que le fue determinado y liquidado conforme a las normas jurídicas fiscales cuya aplicación corresponde.

El Lic. Emilio Margáin Manautou⁴⁷ asevera que el pago liso y llano puede implicar el pago de lo debido o de lo indebido. El primero se refiere, como su nombre lo indica, a que el contribuyente entera al fisco lo que debe de acuerdo a la ley. En el segundo caso se entera al fisco una cantidad mayor a la que en realidad se debe o que simplemente no se adeuda.

3.3.2. Pago de lo indebido.

Cuando un contribuyente paga al fisco una cantidad mayor a la que originalmente debe pagar o bien, paga algo que no adeuda, estamos en presencia de un pago indebido que se propicia por un error, lo que conlleva a que se solicite su devolución conforme a lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente.

⁴⁷ MARGÁIN Manautou, Emilio, Ob. cit., p. 283.

El error que origina el pago de lo indebido puede derivar de una equivocación o falsa apreciación de los hechos por parte del contribuyente, o de la interpretación que hace de la ley.

Cuando el contribuyente realiza un pago de lo indebido derivado de una autodeterminación, puede solicitar la devolución de forma inmediata presentando la forma oficial que corresponda acreditando que efectivamente realizó un pago indebido. En el caso de que el pago indebido se efectúe por dar cumplimiento a un acto de autoridad, el contribuyente tiene derecho de solicitar la devolución cuando ese acto quede insubsistente.

3.3.3. Pago bajo protesta.

El pago bajo protesta opera cuando un contribuyente está inconforme con un crédito fiscal pero entera el importe correspondiente al fisco manifestando que lo impugnará a través de los medios de defensa legales correspondientes, con el fin de que el crédito se declare infundado y así sea procedente solicitar su devolución.

Cabe mencionar que esta clase de pago expresamente no se encuentra prevista en el actual Código Fiscal de la Federación como lo contemplaba el anterior cuerpo normativo de 1938 y 1967. Sin embargo, la doctrina continúa refiriéndose al pago bajo protesta porque aunque ya no es necesario manifestar al momento de efectuar el pago del crédito fiscal que éste será impugnado, el contribuyente tiene la posibilidad de interponer algún recurso o medio de defensa legal en su contra y en el caso de obtener resolución favorable puede solicitar la devolución del pago efectuado conforme al octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente que señala:

"El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses..."

La impugnación que el contribuyente haga respecto al crédito fiscal determinado a su cargo, sea a través del recurso de revocación, juicio de nulidad o juicio de amparo, debe realizarse dentro del término legal que corresponda ya que de no ser así, el pago efectuado se considera como definitivo.

Se advierte que la ventaja que representa el efectuar el pago de un crédito fiscal y luego impugnarlo es el evitar la generación de actualización y recargos durante el lapso que dure la resolución de los medios de defensa legal y al mismo tiempo garantizar el interés fiscal. Si la resolución que se obtenga es favorable al contribuyente éste tendrá derecho a solicitar la devolución o la compensación del pago efectuado y declarado improcedente; en caso de que la resolución sea adversa a sus intereses, el pago efectuado se convertirá en definitivo y extinguirá el crédito fiscal. La devolución del pago se solicita en términos del referido octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

3.3.4. Pago definitivo y pago provisional.

"Pago provisional es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco v.gr.: el que prevé el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

"El pago definitivo es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco; v.gr.: el pago que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la totalidad de los impuestos especiales al comercio y a la industria".⁴⁸

En otros términos, el pago provisional consiste en que el contribuyente va pagando al fisco cada determinado tiempo una parte proporcional a cuenta del impuesto que al final del ejercicio fiscal le corresponda en forma definitiva.

3.3.5. Pago en garantía.

Emilio Margáin Manautou define esta clase de pago al señalar que "el pago en garantía es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley; v.gr.: mientras se resuelve si procede la solicitud de exención en los términos de los decretos de descentralización industrial, el interesado puede importar la maquinaria indispensable garantizando los impuestos aduaneros, los que quedarán firmes si en definitiva se niega la exención. Asimismo, la Ley Aduanera exige que se garantice el pago de los impuestos de importación que se causarán,

⁴⁸ Ibidem, p. 285.

en caso de no regresar al extranjero, aquéllos bienes introducidos al país con carácter de importación temporal".⁴⁹

3.3.6. Pago extemporáneo.

"El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento. El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento de la autoridad hacendaria. El pago extemporáneo es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria. El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o por mora. La prórroga del pago se presenta cuando la autoridad permite hacer el entero del crédito fuera del plazo señalado por la ley. Existe mora en el pago cuando el contribuyente injustificadamente deja de enterar el crédito dentro del plazo señalado por la ley".⁵⁰

Esta clase de pago también lo podemos considerar como definitivo porque cubre el monto del crédito fiscal, pero para que se pueda dar por extinguido, además, se debe enterar con la actualización y los recargos que se hayan generado por haber pagado fuera del plazo establecido para ello, conforme al artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁹ Idem.



3.3.7. Pago a plazos.

El pago a plazos consiste en enterar al fisco periódicamente una cantidad de dinero durante determinado tiempo a fin de cubrir el importe total de una contribución. Esta clase de pago se encuentra regulada en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación con las modalidades de diferido o en parcialidades.

En estos términos, los contribuyentes pueden solicitar a la autoridad fiscal pagar contribuciones y sus accesorios en plazos diferidos o en parcialidades, sin exceder de 48 meses. Al respecto el artículo 66 en comento señala lo siguiente:

Artículo 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 48 meses, ...

No podrá proceder la autorización a que se refiere este artículo, tratándose de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquellas que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la autorización a que se refiere este artículo no procederá tratándose de contribuciones pagaderas en los plazos a que se refiere dicho párrafo, cuando las mismas se adeuden con motivo de importación o exportación".

⁵⁰ *Ibidem*, pp. 285-286.

3.4. MEDIOS DE PAGO.

El pago normalmente se efectúa con dinero que puede adoptar la forma de efectivo o alguna de las señaladas en el séptimo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación que son:

- Cheques certificados, de caja y personales.
- Giros postales, telegráficos y bancarios.
- Transferencia de fondos regulada por el Banco de México.

No obstante, los créditos fiscales también pueden ser cubiertos con la entrega de otros bienes (pago en especie) pero este supuesto será analizado en el último capítulo de este trabajo. En este apartado se hará referencia en forma breve a los medios de pago antes mencionados.

El cheque "es un título de crédito, en virtud del cual se da a una institución, también de crédito, la orden incondicional de pagar a la vista, de una suma determinada de dinero a cuenta de una provisión previa establecida de acuerdo al convenio respectivo... La institución de crédito recibe el nombre de "librado" y quien da la orden incondicional el de "librador" a favor de un beneficiario también llamado "tenedor" o "tomador".⁵¹

"Cheque certificado: el librador puede exigir que el librado, antes de la emisión del cheque, lo certifique, declarando que existen en su poder fondos bastantes para pagarlo. La certificación no puede ser parcial y sólo puede extenderse en cheques nominativos, ya que si se expiden al portador, éstos harían las veces de billetes de banco.

⁵¹ Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ob cit. pp. 805-806.

Cheque de caja: la emisión de este tipo de cheque tiene la particularidad de que hacen concurrir en la institución de crédito las calidades de librador y librado. Para su validez deberán ser nominativos y no negociables".⁵²

En el artículo 8º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establecen todos los requisitos que deben cumplirse cuando se utilicen cheques personales como medios de pago, tales requisitos son:

1. Que se paguen impuestos u otras contribuciones mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios.
2. Debe expedirse a favor de la Tesorería de la Federación o de la Tesorería u órgano equivalente de las entidades federativas, según a quien corresponda la contribución, o a favor del organismo descentralizado correspondiente cuando se trate de aportaciones de seguridad social.
3. Debe librarse a cargo de instituciones de crédito que se encuentren dentro de la población donde se ubique la autoridad recaudadora de que se trate, salvo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorice, mediante reglas de carácter general, que sean librados a cargo de instituciones de crédito localizadas en poblaciones distintas de donde se ubique la autoridad recaudadora.
4. Al anverso del cheque se debe contener la leyenda "para abono en cuenta bancaria de (Treasurería de la Federación, tesorería u órgano equivalente de las entidades federativas o del organismo descentralizado)", según a quien corresponda la contribución o se trate de aportaciones de seguridad social, en éste último caso también se debe anotar el número del registro del contribuyente del organismo de que se trate.
5. Al reverso del cheque se debe anotar lo siguiente: "Cheque librado para el pago de contribuciones federales a cargo del contribuyente (nombre del contribuyente) con Registro Federal de Contribuyentes (clave del RFC)

⁵² *Ibidem*, pp. 808-809.

para abono en cuenta bancaria de (Tesorería de la Federación, tesorería u órgano equivalente de las entidades federativas o nombre del organismo descentralizado, según sea el caso)"

6. El cheque debe ser no negociable.
7. El importe del cheque sólo debe ser abonado a la cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación, la tesorería u órgano equivalente de las entidades federativas u organismo descentralizado, según corresponda.

Además, el citado artículo indica que la utilización del cheque personal, previa satisfacción de los requisitos antes mencionados, puede cubrir el importe de créditos fiscales por conducto de los notificadores ejecutores cuando se realiza cualquier diligencia del procedimiento administrativo de ejecución haciendo constar, en el acta respectiva, los datos de identificación y valor del cheque, así como el número del recibo oficial que se expida.

En el supuesto de que un cheque sea librado para cubrir un crédito fiscal y no sea pagado por la institución de crédito librada, la autoridad fiscal tiene el derecho de exigir al librador el pago del importe del cheque y la indemnización del 20% del valor del mismo, en términos del séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la

autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere”.

“En sentido genérico, giro es el envío de dinero de una plaza a otra. Teóricamente, es la operación que realiza una institución de crédito, al expedir a otro banco una orden de pago a favor de un tercero, residente en plaza distinta a la del banco girador y a cargo del solicitante. En la práctica bancaria es el documento (cheque nominativo no negociable) que expide una institución de crédito a cargo de otra y a favor de un tercero. Cuando esta operación se realiza por mero asiento contable (una orden de pago no efectivo) con cargo a la cuenta del que va a transferir, y para abono en cuenta del beneficiario, se conoce como transferencia de fondos”.⁵³

La transferencia de fondos es utilizada como medio de pago por aquellos contribuyentes que se encuentran obligados a presentar pagos provisionales mensuales conforme a las leyes fiscales respectivas, para cubrir las contribuciones a su cargo. No obstante, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultad para autorizar que otros contribuyentes, que no se ubican en ese supuesto, cubran los créditos fiscales a su cargo con este medio de pago.

Dicha transferencia de fondos debe efectuarse a favor de la Tesorería de la Federación conforme a las reglas de carácter general que al respecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

⁵³ *Ibidem*, p. 1532.

Por otro lado, los créditos fiscales se pagan en moneda nacional pero cuando el pago se efectúe en el extranjero se hará con la moneda que se utilice en el país de que se trate. El referido artículo 20 regula los criterios relativos al tipo de cambio y la equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras que se deben tomar en cuenta para este supuesto.

3.5. ÉPOCA DE PAGO.

Respecto a las obligaciones fiscales que implican un hacer, no hacer o permitir, se mencionó con antelación que éstas se extinguen al satisfacer la conducta que se establece en la norma jurídica.

En cuanto a las obligaciones tributarias consistentes en un dar, se precisará en este apartado el momento en que éstas deben pagarse.

Conocer el momento en que un crédito fiscal debe ser pagado permite a su vez determinar el momento en que éste se vuelve exigible, pues una vez fenecido el plazo para ello, la autoridad fiscal puede exigir su importe.

Del cuarto párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación se obtiene que por regla general los créditos fiscales se deben pagar en la fecha o dentro del plazo que indican las leyes correspondientes. Sin embargo, en ocasiones las leyes fiscales nada indican al respecto por lo que el crédito fiscal debe cubrirse mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas en los siguientes plazos:

1. Cuando la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, se enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de

terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

2. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Para hacer el cómputo de los plazos antes referidos se debe atender lo que al respecto indica el artículo 12 del mismo ordenamiento legal, donde se señala que sólo se deben tomar en cuenta los días hábiles y precisa cuáles se consideran inhábiles.

Cuando se trate de créditos fiscales determinados y liquidados por la autoridad fiscal mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación y cualquier otra clase de créditos fiscales junto con sus accesorios, deben pagarse dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, como lo indica el artículo 65 del referido Código Fiscal.

Para determinar el momento en que surte efectos la notificación del crédito fiscal, hay que atenerse a lo dispuesto por el artículo 135 del multicitado Código: "Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación. La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior".

Por otro lado, el artículo 4°, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice, son las que están encargadas de recaudar todos los ingresos de la Federación, por consiguiente, los créditos fiscales que existan a su favor.

El sexto párrafo del artículo 31 del ordenamiento jurídico en comento indica: "Las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrá enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega a las oficinas de correos".

Lo anterior se considera tomando en cuenta que los créditos fiscales forman parte de los ingresos de la Federación y en su mayoría son pagados mediante la presentación de declaraciones.

Al efectuar el pago se debe obtener un documento que justifique que el crédito fiscal ha sido cubierto. Ese documento consiste en un recibo oficial expedido por la oficina recaudadora correspondiente, como lo establece el artículo 6° penúltimo párrafo: "Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezcan en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de

las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente".

Con el respectivo comprobante de pago el sujeto pasivo constata que ha cumplido con su obligación tributaria al quedar cubierto el crédito fiscal y con ello se produce el efecto liberatorio y extintivo.

Una vez realizado el pago, su producto debe ser aplicado conforme a lo establecido por el octavo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación:

- Si se trata de la misma contribución el pago se aplicará a los créditos más antiguos.
- Antes de aplicar el pago al adeudo principal, éste se aplicará a lo accesorio en el siguiente orden:
 1. Gastos de ejecución.
 2. Recargos.
 3. Multas.
 4. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del mismo ordenamiento legal.

Tal orden de aplicación puede modificarse en el caso de que se interponga algún medio de defensa legal contra alguno de los accesorios enlistados.

Por otro lado, cabe hacer mención que el omitir el pago de un crédito fiscal también produce ciertos efectos los cuales consisten en lo siguiente:

- La actualización del crédito fiscal conforme al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.
- La generación de recargos por incurrir en mora, de acuerdo con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

- La exigibilidad del crédito fiscal, una vez fenecido el plazo otorgado para su pago, mediante el procedimiento administrativo de ejecución instaurado en contra del contribuyente omiso, en términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.
- La aplicación de una sanción, en el caso de que la omisión del pago implique una infracción a las disposiciones fiscales.

3.6. OTRAS FORMAS DE EXTINGUIR EL CRÉDITO FISCAL.

3.6.1. La prescripción.

La prescripción es una figura del derecho civil mediante la cual se extinguen obligaciones o se adquieren bienes, como se indica en el artículo 1135 del Código Civil Federal: "Prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley".

La doctrina civil se refiere a dos clases de prescripción, la positiva o adquisitiva y la negativa o liberatoria.

Bajo estos lineamientos, en materia fiscal sólo es aplicable la prescripción en su forma liberatoria o extintiva de obligaciones, con las características que el derecho fiscal establece. Dicha figura jurídica se encuentra regulada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación que señalan:

"Art. 22. ...

"La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

"Art. 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales".

De los anteriores preceptos se destaca que la prescripción tiene dos vertientes, ya que corre en contra y a favor del fisco. Es decir, mediante la prescripción que opera en contra del fisco se extingue un crédito fiscal y cuando opera a favor del fisco se extingue la obligación que le corresponde a la autoridad fiscal de devolver las cantidades pagadas indebidamente a quien tenga derecho de exigir las cuando así sea procedente conforme a la ley.

En términos generales la prescripción es un medio para extinguir obligaciones a cargo de los contribuyentes y de la autoridad fiscal por el transcurso del tiempo, en éste último caso sólo en lo relativo a la obligación de devolver. De ambas vertientes, la que extingue créditos fiscales es la que interesa para efectos del presente trabajo.

En la doctrina fiscal el estudio de la prescripción se hace desglosando los aspectos que la constituyen, mismos que se indican a continuación:

- La prescripción en materia tributaria tiene el efecto liberatorio de obligaciones, por lo que extingue un crédito fiscal.
- La prescripción es la consecuencia jurídica que origina el no llevar a cabo gestiones de cobro por parte de la autoridad fiscal para obtener el pago de un crédito fiscal.
- El plazo para que se consuma la prescripción es de 5 años y comienza a contarse a partir de que el crédito fiscal es exigible.
- El término para que opere la prescripción es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro o con el reconocimiento expreso o tácito que haga el deudor sobre la existencia del crédito fiscal. Como gestión de cobro se entiende las actuaciones que realiza la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución que se hacen del conocimiento del deudor. El efecto que produce la interrupción es el anular todo el tiempo transcurrido hasta antes de que ésta se presentara.
- La prescripción se puede hacer valer como una acción de carácter administrativo cuando, una vez que ha operado como tal, el deudor del crédito fiscal solicita a la autoridad fiscal que emita una resolución en la que se declare la configuración de la prescripción.
- También la prescripción puede hacerse valer como una excepción procesal cuando el fisco pretende cobrar un crédito fiscal ya prescrito y el deudor interpone el medio de defensa legal procedente haciendo valer como agravio su extinción por haber operado la prescripción.

3.6.2. La compensación.

La compensación también encuentra su base en la doctrina civil y "es una figura que extingue deudas por partida doble, y se entiende como la forma admitida o que establece la ley, en virtud de la cual se extinguen por ministerio de ley dos deudas, hasta el importe de la menor, y en las cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente".⁵⁴

Esta institución se encuentra regulada en los artículos 2185 al 2205 del Código Civil Federal.

La compensación en materia civil es una forma extintiva de obligaciones que procede cuando dos sujetos mutuamente tienen el carácter de deudor y acreedor recíprocos, cuyo efecto es extinguir dos deudas hasta el importe de la menor.

En materia fiscal el Lic. Sergio F. De la Garza⁵⁵ indica que para que sea procedente la compensación es necesaria la existencia de ciertos presupuestos, basando su aseveración en que la compensación tiene como principio el procurar a las partes un equivalente de pago, tales presupuestos son:

I. Reciprocidad y propio derecho. Es necesario que los acreedores y los deudores lo sean por propio derecho y obligación propia.

II. Principalidad de las obligaciones. Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes.

⁵⁴ GUTIERREZ y González, Ernesto. Ob. cit. p. 1125.

⁵⁵ DE LA GARZA, Sergio F. Ob. cit., pp. 615-616.

III. Fungibilidad. En principio los créditos fiscales compensables deben ser de dinero. Cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie, no se puede compensar en razón al interés que el Estado tiene de recibir precisamente los bienes en especie.

IV. Liquidez. Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una operación aritmética.

V. Exigibilidad y firmeza. Los créditos compensables deben ser exigibles y firmes, es decir, no estar sujetos a controversia para que se pueda exigir su cobro.

VI. Libre disposición de los créditos. No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo o cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.

VII. Procedencia. El código tributario exige que ambos créditos deriven de una misma contribución.

La compensación fiscal se encuentra prevista en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación de cuya aplicación se advierte que existen dos tipos de compensaciones que son:

- a) La que lleva a cabo el contribuyente o el retenedor.
- b) La que efectúa la autoridad fiscal.

a) Respecto a la compensación que realiza el contribuyente o en su caso el retenedor, se deben cubrir ciertos requisitos a saber:

1. Que se tenga la obligación de pagar contribuciones mediante declaración, pues sólo en este caso se puede optar por compensar las cantidades que se tienen a favor contra los saldos a cargo.
2. Que las cantidades a compensar deriven de una misma contribución, entendida como tal cuando se trate del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho; en su caso se deben incluir los accesorios. Este requisito tiene excepciones que más adelante se indican.
3. Que la compensación se realice ante la autoridad recaudadora correspondiente, como se indica en el artículo 13 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
4. Que se trate de cantidades respecto de las cuales no se haya solicitado su devolución.
5. Que no haya prescrito la obligación de devolver las cantidades a favor.
6. Que se presente el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.
7. Para el caso de que las cantidades a favor no deriven de la misma contribución por la que se debe efectuar un pago, se puede llevar a cabo la compensación siempre que lo autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.
8. Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros conforme a las disposiciones fiscales, tienen el beneficio de compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio a su cargo y el Impuesto al Valor Agregado a su cargo, salvo el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumpla con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda mediante reglas de carácter general.

Cuando un contribuyente efectúa una compensación indebida por no ser procedente, se generan recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, mismas que deben ser actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

En el caso de que se efectúe parcialmente la compensación de un saldo a favor, el contribuyente puede seguir realizando aplicaciones en pagos futuros.

- El octavo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando un contribuyente efectúa un pago que a su vez impugna y obtiene resolución favorable puede solicitar, en lugar de la devolución, la compensación del pago junto con sus intereses generados contra cualquier contribución que se pague mediante declaración que tenga a su cargo o deba enterar como retenedor. Si se trata de contribuciones con un fin específico sólo se podrá compensar contra una contribución de la misma naturaleza.

b) La compensación de oficio se realiza de acuerdo al artículo 23 del Código Fiscal: "Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación". Por lo tanto, los requisitos a satisfacer para que sea procedente la compensación de oficio son:

- Que existan cantidades que por cualquier concepto tiene a su favor un contribuyente.
- Que la compensación se efectúe contra créditos firmes a cargo del contribuyente o retenedor. La autoridad fiscal, antes de autorizar la devolución de un saldo a favor, debe revisar en sus controles la existencia de créditos fiscales a cargo del contribuyente para así efectuar la compensación de oficio.
- Que se notifique personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

3.6.3. La condonación.

La condonación es otra forma de extinguir los créditos fiscales. Ésta figura fue adaptada en el Derecho Fiscal tomando como referencia la remisión de la deuda que es considerada como medio de extinción de las obligaciones en el derecho civil.

La remisión de la deuda está regulada en los siguientes artículos del Código Civil Federal:

"Art. 2209. Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe".

"Art. 2210. La condonación de la deuda principal extinguirá las obligaciones accesorias, pero la de éstas deja subsistente la primera".

La remisión "es el acto jurídico por el cual el acreedor dimite voluntaria y unilateralmente al derecho de exigir, total o parcialmente a su obligado-deudor, el pago de la prestación debida".⁵⁶

En materia tributaria la condonación encuentra su fundamento en los artículos 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación. De acuerdo a estos numerales, mediante la condonación se pueden extinguir créditos fiscales que deriven de contribuciones y sus accesorios, y también de la imposición de multas por infracción a las disposiciones fiscales.

De acuerdo con el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal puede condonar el pago de contribuciones y sus accesorios mediante reglas de carácter general, sólo en aquellos casos en que se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos o epidemias.

En cuanto a la condonación de multas, esta es llevada a cabo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien aprecia discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponerla, siendo posible su autorización en forma individual.

El artículo 74 del ordenamiento jurídico en comento, señala que para la procedencia de la condonación de multas es imperativo que la multa a condonar haya quedado firme lo cual acontece bajo alguno de los siguientes supuestos:

⁵⁶ GUTIÉRREZ y González, Ernesto. Ob. cit. p. 1122.

- Que la multa no haya sido impugnada, transcurrido el plazo para ello.
- Cuando la multa es impugnada y la resolución recaída es adversa al contribuyente, una vez que ha causado estado.

La condonación de multas no es procedente cuando un acto administrativo conexo a la multa haya sido impugnado.

La solicitud de condonación propicia que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, cuando así lo pide el contribuyente y a su vez garantiza el interés fiscal. Así mismo, esa solicitud no constituye instancia alguna y la resolución que recaiga a la misma no puede ser impugnada mediante recurso administrativo o juicio de nulidad, por lo que sólo se puede combatir a través del juicio de amparo.

Cabe mencionar el supuesto del artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación que establece la posibilidad de que la autoridad fiscal autorice la reducción de multas y recargos a cargo de contribuyentes que reúnan los requisitos previstos en el numeral en comento, lo que se refleja en un beneficio para aquellos contribuyentes que lo soliciten y que se encuentren en los supuestos ahí establecidos, ya que la multa se reduce en un 100% lo que implica no pagar nada en concepto de multa y de ahí que se asevere que se trata de una condonación porque el fisco perdona dicha deuda al contribuyente. Lo mismo acontece respecto de los recargos ya que la autoridad fiscal puede autorizar la aplicación de la tasa de recargos por prórroga en lugar de la aplicable para el supuesto de mora, lo que implica un pago menor de recargos.

Bajo estos lineamientos, la condonación es un medio de extinción de los créditos fiscales dado que el Fisco, como acreedor, perdona la deuda a cargo del deudor que en su caso es el contribuyente.

CAPÍTULO IV

LA DACIÓN EN PAGO

4.1. CONCEPTO.

4.2. NATURALEZA JURÍDICA.

4.3. MARCO JURÍDICO.

4.4. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD.

**4.5. LA DACIÓN EN PAGO, MODALIDAD UTILIZADA PARA
EXTINGUIR CRÉDITOS FISCALES.**

CAPÍTULO IV

LA DACIÓN EN PAGO

El pago representa la forma más usual de extinguir créditos fiscales el cual, generalmente, se efectúa con la entrega de dinero al fisco. Pero también, de manera excepcional, la ley permite el pago de créditos fiscales mediante la entrega de bienes o la prestación de servicios, modalidad que se conoce como dación en pago.

En este capítulo se hará un análisis de la dación en pago dentro de la legislación fiscal, partiendo de los lineamientos que al respecto marca el Derecho Común, como base para iniciar su estudio.

4.1. CONCEPTO.

En términos generales, la dación en pago es un medio empleado para extinguir obligaciones y se configura cuando el acreedor recibe en pago un objeto distinto al que se le debía originalmente, previo acuerdo de las partes.

La dación en pago es una figura civil cuyo fundamento lo ubicamos en los artículos 2095 y 2096 del Código Civil Federal. Dichos preceptos no proporcionan un concepto de dación en pago por lo que la doctrina ha establecido definiciones relacionando e interpretando diversos preceptos de dicho ordenamiento jurídico, mismos que enseguida se transcriben:

"Art. 2012.- El acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aun cuando sea de mayor valor".

"Art. 2062.- Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido".

"Art. 2063.- El deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas..."

"Art. 2095.- La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida".

"Art. 2096.- Si el acreedor sufre la evicción de la cosa que recibe en pago, renacerá la obligación primitiva, quedando sin efecto la dación en pago".

El Lic. Ernesto Gutiérrez y González define a la dación en pago como "un convenio en virtud del cual un acreedor acepta recibir de su deudor, por pago de su crédito, un objeto diverso del que se le debe".⁵⁷ Además, establece como elementos de dicha figura jurídica, los siguientes:

1°.- Existencia de un derecho de crédito.

2°.- Ofrecimiento del deudor de cumplir su obligación con un objeto diferente del debido.

3°.- Aceptación del acreedor de ese cambio de objeto.

4°.- Que el objeto que se entrega a cambio sea dado en pago".⁵⁸

La dación en pago constituye una forma excepcional de extinguir una deuda mediante el otorgamiento de una prestación distinta a la que en un principio quedó pactada entre las partes, por ello es un convenio posterior al nacimiento de la obligación.

⁵⁷ Ibidem. p. 1149.

⁵⁸ Ibidem, p. 1150.

El deudor voluntariamente ofrece como pago un bien o servicio distinto al debido y el acreedor tiene la facultad de decidir si acepta o no el bien en sustitución del adeudado.

Por ello debe quedar establecido que la dación en pago se configura cuando ambas partes están de acuerdo en extinguir la obligación y no pretenden crear una nueva, entregando en pago un bien o un servicio distinto al que se obligó a entregar o proporcionar el deudor.

El pago efectuado mediante dación de bienes o servicios debe ser con carácter definitivo y liberar al deudor de la obligación contraída.

Se indica que la dación en pago es una forma excepcional de extinguir obligaciones porque éstas generalmente se cumplen con la entrega de la cosa o la prestación del servicio pactado por las partes. Cuando, por alguna circunstancia, el deudor se ve imposibilitado para entregar o prestar aquello a lo que se obligó, ofrece bienes o servicios distintos a lo adeudado, para que de alguna manera no deje de cumplir con la obligación.

Además, como ya se mencionó, para que se lleve a cabo la dación en pago se necesita el consentimiento del acreedor, quien no está obligado a recibir en pago una cosa distinta a la que se le debe, por lo que es él quien determina si la obligación se extingue bajo esa modalidad.

En materia fiscal y por regla general el pago de los créditos fiscales se identifica con la entrega al fisco de una suma de dinero. No obstante, también se permite el cumplimiento de obligaciones tributarias mediante la dación en pago, siguiendo ciertos lineamientos que la ley establece, ya que para autorizar o no la extinción del crédito fiscal con dicha forma de pago, la autoridad se basa en diversas consideraciones, entre ellas, que la dación en

pago sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo.

Así, la dación en pago en la legislación fiscal se reconoce como una forma excepcional de extinguir créditos fiscales y consiste en que el contribuyente ofrece bienes o servicios de su propiedad para cubrir el crédito y, previa aceptación del fisco, se da por extinguido.

Bajo estos lineamientos, se precisa que la dación en pago en materia fiscal es una petición que realiza el contribuyente, quien debido a su falta de liquidez para pagar los créditos fiscales determinados a su cargo, ofrece al Fisco bienes o servicios para cubrir su adeudo y así darlo por extinguido.

4.2. NATURALEZA JURÍDICA.

La doctrina civil ha planteado la naturaleza jurídica de la dación en pago al distinguirla de la novación, figura del derecho civil que también extingue obligaciones. Al respecto, el maestro Ernesto Gutiérrez y González⁵⁹ señala que existen las siguientes posturas:

Primera: La naturaleza de la dación en pago es la de una simple forma de pago, ya que existe un convenio entre las partes, donde el acreedor acepta recibir un objeto distinto al que se le adeuda, sin que nazca una nueva obligación.

Segunda: La dación en pago es una novación objetiva porque hay un cambio del objeto debido y por ello no son figuras distintas; en la dación en pago se considera la extinción de la obligación al satisfacer al acreedor y en la

novación objetiva por el cambio de objeto, pero desde el punto de vista jurídico sólo se debe tomar en cuenta la intención de extinguir.

Asimismo, el autor en cita señala que el Código Civil Federal vigente adopta la primera de esas posturas al considerar a la dación en pago como una forma de pago y no como novación objetiva por cambio de objeto, con base a lo señalado en los numerales 2012 y 2095, y porque este último precepto se ubica dentro del capítulo relativo al pago y no de la novación.

Por otra parte, señala como semejanzas entre la dación en pago y la novación objetiva que en ambas hay un cambio del objeto adeudado por otro y se requiere que el acreedor esté de acuerdo en aceptarlo como pago.

Pero, respecto a las diferencias, indica que éstas se observan cuando se presenta el supuesto donde el acreedor sufre la evicción de la cosa dada en pago o, en caso de una novación, de la cosa objeto de la segunda obligación, o bien, respecto de las garantías otorgadas para asegurar el cumplimiento de la obligación. En esos supuesto, puntualiza el autor en cita que tratándose de una novación el efecto es extinguir la primera obligación por lo que al presentarse una evicción no se podrá exigir el cumplimiento de una obligación que ya no existe; en cambio, cuando se trata de un objeto otorgado como dación en pago y éste sufre la evicción, el acreedor puede exigir el cumplimiento de la obligación ya que, como lo indica el artículo 2096 antes referido, la primera obligación renace y la dación en pago queda sin efectos pudiendo el acreedor exigir el cumplimiento de la obligación.

Esto último también ocurre respecto a una garantía que se otorga para asegurar el cumplimiento de una obligación, con base en el artículo 2942 del Código Civil Federal que indica: " La hipoteca extinguida por dación en pago, revivirá si el pago queda sin efecto, ya sea porque la cosa dada en pago se

⁵⁹ *Ibidem*, pp. 1151-1155.

perda por culpa del deudor y estando todavía en su poder, ya sea porque el acreedor la pierda en virtud de la evicción”.

Al respecto, cabe citar la siguiente tesis:

Novena Epoca	No. de registro 196,788
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito	Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación	Materia(s): Civil
Tomo: VII, Febrero de 1998	
Tesis: I.6°.C.100 C	
Página: 518	

NOVACIÓN Y DACIÓN EN PAGO, SU DISTINCIÓN.

No obstante que la novación y la dación en pago tienen un solo objeto, extinguir una obligación, resultan ser figuras jurídicas distintas, toda vez que mientras en la primera las partes interesadas sustituyen una obligación nueva por una antigua, en la segunda la obligación se extingue al recibir el acreedor en pago una cosa diferente de la convenida en forma previa.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 160/97. Comercializadora de Café Lobo, S.A. de C.V. 20 de febrero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo R. Parrao Rodríguez. Secretario: Juan Manuel Hernández Páez.

En estos términos, la dación en pago constituye una modalidad de pago que extingue obligaciones, dado que el derecho civil la regula bajo los lineamientos del pago en general. Por lo tanto no debe confundirse con otra figura jurídica que extinga obligaciones mediante la entrega de alguna cosa distinta a la debida derivado del nacimiento de una nueva obligación, como es el caso de la novación, puesto que la dación en pago se actualiza, previa la existencia de una obligación entre las partes, mediante la entrega de un bien o servicio distinto al pactado inicialmente.

4.3. MARCO JURÍDICO.

4.3.1. En el Código Civil Federal.

La figura jurídica de la dación en pago encuentra su fundamento en el Derecho Común, de ahí que en este trabajo se inicie su estudio con los lineamientos jurídicos que al respecto se indican dentro del Código Civil Federal.

El referido cuerpo normativo regula el pago en general como el medio usual de dar cumplimiento a las obligaciones y se refiere a la dación en pago como una forma específica de éste.

Con anterioridad, en el rubro relativo al concepto de dación en pago, se establecieron los preceptos legales del Código Civil Federal donde se regula dicha figura jurídica, mismos que son los artículos 2012, 2062, 2063, 2095 y 2096.

Con relación a la dación en pago se han emitido las siguientes tesis en materia civil:

Novena Época	No. De Registro:	194,801
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito		Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta		Materia(s): Civil
Tomo IX, Enero de 1999		
Tesis: II.º.C.173 C		
Página: 845		

DACIÓN EN PAGO, DEBE PROBARSE PLENAMENTE.

La dación en pago es una forma de extinción de las obligaciones, pues se produce cuando la acreedora acepta en pago de la deuda, una cosa distinta a la debida, al tenor del artículo 2095 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal. Por lo que al constituir esa forma de pago, precisamente una figura jurídica que es liberatoria de una obligación, no puede probarse con base en presunciones, sino que debe acreditarse plenamente.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 284/98. Unión de Crédito Industrial, Comercial y de Servicios del Estado de México, S.A. de C.V. 2 de octubre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: José Librado Fuerte Chávez. Secretario: Víctor Manuel Méndez Cortés.

Novena Época	No. De Registro:	194,120
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito		Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta		Materia(s): Civil
Tomo: IX, Abril de 1999		
Tesis: I.3º.C.166 C		
Página: 521		

DACIÓN EN PAGO. EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LA EXACTITUD EN LA SUSTANCIA DE LOS PAGOS.

Conforme al principio de la exactitud en la sustancia de los pagos, el deudor sólo puede entregar exactamente la cosa o prestación debida, y el acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra aun cuando sea de mayor valor. Ahora bien, el convenio de dación en pago se presenta como una excepción a tal principio, al derivarse de dicho acuerdo de voluntades que la obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida, en términos de lo dispuesto en el artículo 2095 del Código Civil del Distrito Federal. Resulta así que, si en un convenio de dación en pago se hizo constar que el acreedor, con motivo de un contrato de crédito refaccionario con garantía prendaria fiduciaria, aceptó recibir de sus deudores como pago de un crédito un objeto diverso del que se le debía, esto es, diversos bienes muebles e inmuebles valorados en moneda nacional, en lugar de dólares de curso legal en los Estados Unidos de Norteamérica, con tal proceder las partes se ajustaron estrictamente a lo dispuesto en los artículos 8º y 4º transitorios de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos y, como consecuencia del mismo, la obligación del deudor quedó extinguida cuando su acreedor recibió en pago dichos bienes.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 3813/98. Banco del Centro, S.A., Institución de Banca Múltiple. 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Becerra Santiago. Secretario: Ramón Montes Gómez.

La dación en pago ha sido adoptada por la legislación fiscal al considerarla una forma de extinguir todo tipo de créditos a favor del Gobierno Federal. Es por ello que como punto de partida se tomó lo que con relación a la dación en pago establece el derecho común, con base en su carácter supletorio en materia fiscal.

4.3.2. En el Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación vigente se hace mención a la dación en pago, dentro de la sección relativa al remate del capítulo referente al procedimiento administrativo de ejecución.

En términos generales el procedimiento administrativo de ejecución es el medio que emplea la autoridad fiscal para cobrar los créditos fiscales cuando no han sido cubiertos o garantizados en tiempo. Se inicia con el requerimiento de pago y a su falta se procede al levantamiento del embargo de bienes, mismos que se enajenan mediante remate para que el producto obtenido se aplique a cubrir el crédito fiscal.

La enajenación de bienes mediante el remate se efectúa en almonedas. Cuando en la primera almoneda no se logra el remate, se convoca a una segunda almoneda y si en ésta tampoco se logra entonces los bienes rematados se consideran enajenados en un equivalente al 50% de su valor de avalúo y adquiridos por dación en pago.

A mayor precisión cabe citar el numeral en comento:

"Art. 191. Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los 15 días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 de este Código con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

La base para el remate en la segunda almoneda se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia".

Es decir, el Código Fiscal Federal vigente se refiere a la dación en pago como alternativa en favor del fisco para quedarse con los bienes embargados a los contribuyentes, derivado de la instauración del procedimiento administrativo de ejecución, cuando los bienes no fueron rematados. En estos términos, la autoridad se queda con los bienes aceptándolos en pago del crédito fiscal que pretendió cobrar al ejercer su facultad económico-coactiva, considerando el valor de los bienes en un 50% al del avalúo, con lo cual queda cubierto el adeudo.

Bajo estos lineamientos la figura jurídica de la dación en pago opera como forma de extinción de créditos fiscales, sólo que su configuración como tal deriva de un procedimiento administrativo de ejecución y no de una solicitud del contribuyente, supuesto que más adelante se analizará.

4.3.3. En el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al hacer referencia en este trabajo al sujeto pasivo de la obligación tributaria, se estableció que el fisco está representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien, de acuerdo al artículo 4° segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, tiene a su cargo la recaudación de todos los ingresos de la Federación. De ahí que tal dependencia administrativa se encargue de la tramitación de la dación en pago para cubrir el importe de los créditos a favor de Gobierno Federal, lo cual lleva a cabo por conducto de la Tesorería de la Federación y de los auxiliares autorizados por ésta.

El artículo 11 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto señala:

"Artículo 11.- Compete al Tesorero de la Federación:

.....

IX. Administrar y cobrar créditos derivados de la venta de bienes muebles, inmuebles y derechos recibidos por liquidación, desincorporación de empresas paraestatales, daciones en pago o que por cualquier otro concepto pasen a propiedad federal dentro de su competencia; reestructurar los adeudos de conformidad con las disposiciones legales aplicables, y el producto que se obtenga ingresarlo al Erario Federal;

.....

XXXI. Aceptar y tramitar hasta su conclusión la dación de bienes o servicios en pago de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, respecto de los cuales tenga conferido su cobro, de conformidad con lo dispuesto por la Ley;

....."

4.3.4. En la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y su Reglamento.

La Tesorería de la Federación es la dependencia encargada de conocer del trámite correspondiente al ofrecimiento de la dación en pago, por sí misma o por conducto de sus auxiliares, como se indica en los artículos 4° y 5° de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación:

"Artículo 4o.- Los servicios de tesorería de la Federación, a que alude esta Ley, se prestarán:

I.- Directamente, por la Tesorería y las distintas unidades administrativas que la integran; y

II.- Por conducto de los auxiliares que se refiere el artículo siguiente".

"Artículo 5o.- Son auxiliares de tesorería de la Federación, en los casos en que por mandato de las leyes u otras disposiciones o por autorización expresa de la Tesorería, ejerzan permanente o transitoriamente alguna de las funciones de tesorería:

- I. Las oficinas recaudadoras de la Secretaría, excepto las que dependen directamente de la propia Tesorería;
 - II. Las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública federal centralizada;
 - III. El Banco de México, las instituciones de crédito autorizadas y las entidades de la administración pública paraestatal;
 - IV. Las Tesorerías de los Poderes Legislativo y Judicial;
 - V. Las dependencias del Departamento del Distrito Federal y de los gobiernos de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como de los Municipios de éstos últimos, y
 - VI. Los particulares legalmente autorizados.
- La Tesorería conservará, en todo caso, la facultad de ejercer directamente las funciones que desempeñen los auxiliares”.

Los lineamientos a seguir para la aceptación de una dación en pago que extinga cualquier crédito a favor de la Federación, se establecen en los artículos 25 al 29 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y los artículos 50 al 61 de su respectivo Reglamento. Tales preceptos legales serán mencionados posteriormente al hacer referencia a los requisitos y procedimientos que se deben seguir para configurar una dación en pago.

4.3.5. En el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En este ordenamiento se establece que la dependencia encargada de la tramitación de la dación en pago es la Administración General Jurídica, del Servicio de Administración Tributaria, tratándose de los créditos fiscales que derivan de contribuciones y sus accesorios y que corresponde recaudar a dicha dependencia.

"Art. 26.- Compete a la Administración General Jurídica:

.....

XIII.- Tramitar y, en su caso, aceptar hasta su conclusión, en el marco de su competencia, la dación de servicios y bienes en pago de los créditos fiscales cuyo cobro no le corresponda a otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria".

4.4. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD.

4.4.1. Procedencia genérica.

De acuerdo con el artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, la dación en pago procede como forma de extinción de toda clase de créditos que tiene a su favor el Gobierno Federal por conceptos diversos, por lo que mediante esta modalidad los créditos fiscales derivados de contribuciones y sus accesorios también son susceptibles de extinguirse.

Sólo son susceptibles de ofrecerse en dación en pago los bienes o servicios que sean de fácil realización o venta o bien, sean aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la autoridad.

El artículo 26 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación indica que los bienes muebles o inmuebles ofrecidos en dación en pago se aceptan al valor de avalúo emitido, según corresponda, por institución de crédito, por la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, por corredor público o por perito autorizado. Respecto a los servicios, la autoridad que conoce del trámite es quien fija los términos, las condiciones y el monto hasta por el cual se pueden aceptar.

4.4.2. Bienes por los que no es procedente.

Conforme al artículo 50 del Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, la dación en pago no es aceptada cuando el deudor del crédito ofrece alguno de los siguientes bienes:

1. Bienes de fácil descomposición o deterioro.
2. Mercancías de procedencia extranjera cuya legal estancia no esté acreditada en el país.
3. Semovientes.
4. Armas prohibidas.
5. Materias y sustancias inflamables, contaminantes, radioactivas o peligrosas.
6. Bienes que se encuentren embargados, ofrecidos en garantía o con algún gravamen o afectación.
7. Bienes muebles e inmuebles afectos a algún fideicomiso.
8. Bienes muebles e inmuebles sujetos al régimen de copropiedad, cuando no sea posible que el Gobierno Federal asuma de manera exclusiva la titularidad de todos los derechos.
9. Bienes que por su naturaleza o por disposición legal estén fuera del comercio.

4.4.3. Requisitos que debe contener la solicitud.

La solicitud de dación en pago debe contener los requisitos que establecen los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación y los señalados en el artículo 51 del Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación. Bajo estos términos, los requisitos son los siguientes:

1. Constar por escrito.
2. El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal y la clave del registro federal de contribuyentes del deudor del crédito.
3. Autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
4. En su caso, domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
5. En caso de que el deudor del crédito sea representado, acreditar dicha representación mediante escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos con las firmas del otorgante y testigos ratificadas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
6. Importe total del adeudo señalado, en caso de créditos fiscales, las contribuciones que lo integran, su monto y accesorios causados, período y actualización correspondientes a la fecha de presentación de la solicitud y número del crédito. Tratándose de créditos no fiscales, el monto del adeudo por principal e intereses ordinarios y moratorios, en su caso.
7. Descripción y características de los bienes y servicios ofrecidos. En caso de bienes, declaración sobre el estado físico en que se encuentren, con especificación de ser nuevos o usados.
8. Tratándose de servicios, el plazo durante el cual se prestarán los mismos, lo cual no puede exceder de 18 meses contados a partir de la fecha de aceptación de la dación en pago.
9. Declaración bajo protesta de decir verdad, que la dación en pago es la única forma que tiene el deudor para cumplir con la obligación a su cargo.
10. Firma del interesado o de quien esté legalmente autorizado para ello, en caso de que el solicitante no sepa o no pueda firmar, la impresión de su huella digital.

4.4.4. Documentación anexa a la solicitud.

La solicitud de dación en pago debe ser presentada junto con la documentación que de acuerdo al artículo 52 del Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación se indica:

1. Constancia de la última notificación del importe adeudado si la autoridad ya ha determinado el crédito fiscal o, en su caso, notificación del estado actual del crédito cuando éste no sea de carácter fiscal.
2. Copia de la última declaración anual del pago del impuesto sobre la renta, así como copia de las últimas declaraciones provisionales de entero de impuestos presentadas.
3. En caso de personas morales, los estados financieros correspondientes al último ejercicio fiscal, incluyendo flujos de efectivo, así como los estados financieros más recientes cuya antigüedad no sea mayor a tres meses anteriores a la solicitud. Tratándose de los deudores a que se refiere el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación (contribuyentes obligados a ser dictaminados), deberán presentar estados financieros anuales dictaminados por contador público autorizado.
4. Si el bien esta a cargo de un tercero, oferta formalizada por éste.
5. Tratándose de bienes inmuebles, adicionalmente se acompañará la siguiente documentación:
 - a) Avalúo emitido, según corresponda, por institución de crédito autorizada, por la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, por corredor público o por perito autorizado, con base en las listas previamente aprobadas por la Tesorería de la Federación, con antigüedad no mayor a tres meses contados a partir de la fecha de solicitud.

- b) Primer testimonio o copia certificada de la escritura pública con la que se acredite la propiedad, debidamente inscrita en el Registro Público de la Propiedad.
 - c) Certificado de libertad de gravámenes actualizado.
 - d) Constancia de no adeudos fiscales federales y locales.
 - e) Copia de los respectivos planos de colindancias y croquis de localización.
 - f) Constancia de uso de suelo.
 - g) Fotografías recientes de los inmuebles.
6. En caso de muebles, adicionalmente se requerirá la siguiente documentación:
- a) Documento o factura original que acredite su propiedad, excepto cuando los bienes propuestos sean fabricados por el propio deudor, en cuyo caso deberá presentar precios de lista de los mismos y copias de la primera y última factura de venta de bienes iguales a los propuestos, expedidos por el deudor en cada uno de los seis meses anteriores a aquél en que se presente la solicitud, o cualquier otro elemento que permita determinar o precisar el valor de tales bienes.
 - b) Tratándose de bienes muebles de procedencia extranjera, se requerirá, además, los originales de la documentación que acredite la legal importación de los mismos, de conformidad con la Ley Aduanera.
7. En el caso de servicios, adicionalmente se requerirá su descripción detallada y características.

4.4.5. Procedimiento.

El artículo 53 del reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación señala que una vez que se reúnen los requisitos y se contiene la documentación requerida correspondiente que se ha mencionado con anterioridad, la solicitud de dación en pago es recibida para su integración y estudio.

En caso de que a juicio de la autoridad que reciba la solicitud sea necesaria la presentación de documentación adicional o aclaración documental, contable o financiera, se requerirá al solicitante concediéndole un plazo de diez días hábiles, contados a partir de la fecha de recepción de la comunicación oficial correspondiente, para que cumpla con los requisitos solicitados, con el apercibimiento de que, de no cumplir en tiempo, se resolverá declarando que la solicitud se tendrá por no presentada, continuándose con el procedimiento de cobro correspondiente.

La autoridad a quien corresponda tramitar la solicitud de dación en pago está facultada en todo momento para revisar y, en su caso, validar los avalúos que hayan sido presentados por los solicitantes en caso de que cuente con elementos suficientes para determinar que el avalúo presentado no refleja el valor real del bien, pudiendo requerir la práctica de uno nuevo con cargo al deudor, a través de institución de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, corredor público o perito autorizado.

Por su parte, el numeral 54 del reglamento en comento indica que si a juicio de la autoridad la solicitud no cumple total o parcialmente con los requisitos y condiciones necesarias para la aceptación de la dación propuesta, ya sea por no reunir los elementos esenciales o documentos para su procedencia o los bienes o servicios propuestos no sean de fácil realización o, en su caso,

no sean aprovechables o de utilidad para los servicios públicos federales, se dictará resolución negando la solicitud de dación propuesta, notificándola al interesado para los efectos legales correspondientes.

Si del análisis de la documentación presentada se determina que el deudor tiene capacidad económica para cubrir una parte del adeudo con numerario, la autoridad podrá resolver que una parte del mismo se cubra en efectivo y la diferencia con la dación de bienes o servicios en pago, indicando las circunstancias que tomó en cuenta para emitir esta resolución.

Asimismo, el artículo 55 del referido reglamento establece que en caso de que se acepte la dación en pago, la autoridad emitirá la resolución correspondiente, suspendiéndose provisionalmente, a partir de la fecha de dicha resolución, todos los actos tendientes al cobro del crédito, así como la actualización de su principal y accesorios; cuando la dación en pago no es formalizada en términos de ley, dicha suspensión quedará sin efectos y se deberán actualizar las cantidades desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, conforme a las disposiciones fiscales.

Tratándose de servicios, el artículo 26 bis de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación indica que al aceptarse el ofrecimiento de la dación en pago de servicios, el deudor deberá promover y buscar que le sea adjudicada la contratación de los servicios que ofrece en dación en pago ante las dependencias o entidades de la administración pública federal en estricto apego a las previsiones contenidas en la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas. La dependencia o entidad que contrate dichos servicios, lo deberá comunicar por escrito a la autoridad, de acuerdo con los procedimientos que para el efecto se dispongan. Dicho escrito deberá contener la autorización para que se lleve a cabo la afectación presupuestal correspondiente.

La prestación de los servicios ofrecidos en dación en pago se deberá realizar en un plazo máximo de dieciocho meses contados a partir de la fecha de aceptación. En el supuesto de que el deudor no preste los servicios a las dependencias o entidades en el plazo y condiciones establecidos, quedará sin efectos la suspensión del cobro del crédito, debiendo actualizarse el saldo remanente desde la fecha en que debió hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe, conforme a las disposiciones fiscales.

Las dependencias o entidades que aprovechen los servicios, deberán informar periódicamente a la autoridad sobre la contratación y el cumplimiento total o parcial de los mismos.

El artículo 57 del Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación establece que cuando los servicios se hayan prestado parcialmente al concluir el plazo otorgado en la resolución correspondiente, el crédito se extinguirá proporcionalmente y el deudor no quedará liberado del pago del saldo insoluto. El saldo se incrementará con la actualización y recargos generados desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe y se iniciarán o continuarán los actos tendientes a su cobro.

4.4.6. Negativa de la solicitud

El determinar si la dación en pago es procedente o no, es una facultad discrecional de la autoridad, para ello debe emitir una resolución en un término no mayor a 30 días contados a partir de que se integre debidamente el expediente y, en caso de que no se emita la resolución en ese término, la solicitud de dación en pago se considerará negada.

La resolución que se emita negando el ofrecimiento de la dación en pago no puede ser impugnada mediante recurso administrativo o juicio de nulidad, por así establecerlo expresamente la ley, por lo que ante tal negativa sólo es procedente la interposición del juicio de amparo en el cual se deberá acreditar la violación a las garantías individuales, y sin embargo al respecto se han emitido los siguientes criterios.

Novena Epoca	No. De Registro:	198,148
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito		Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta		
Materia(s): Administrativa		
Tomo: VI, Agosto de 1997		
Tesis: XXI.2o.10 A		
Página: 801		

RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUICIO DE NULIDAD, IMPROCEDENCIA DE LOS. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, POR SU NATURALEZA, DEBE PREVALECER SOBRE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En los conflictos fiscales ventilados ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en los que el contribuyente haga valer para la resolución de la litis correspondiente la aplicación de la fracción IV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que prevé el conocimiento de este último, de los juicios promovidos contra sentencias definitivas que causen un agravio en materia fiscal y distinto al que se refieren las fracciones anteriores del propio precepto; si en la sentencia combatida se determinó que era procedente el recurso de reclamación planteado por la administradora Local Jurídica de Ingresos, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en contra del auto admisorio de la demanda de nulidad, con apoyo en el artículo 25 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, de acuerdo con la naturaleza de esta ley, que prevé una excepción tanto a los recursos administrativos como al juicio de nulidad, cuyo precepto, en su segundo párrafo, dispone que la aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la que en el citado artículo 11, fracción IV, únicamente determina, a manera de organización interna, la competencia de dicho tribunal para conocer de los asuntos correspondientes, ante la particular excepción del aludido artículo 25 de la invocada Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 269/97. Beneficiadora de Coco de Acapulco, S.A. de C.V. 1º de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinosa. Secretario: Juan Manuel Cárcamo Castillo.

Novena Epoca	No. De Registro:	196,241
Instancia: Pleno		Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta		
Tomo: VII, Mayo de 1998	Materia(s):	Constitucional, Administrativa
Tesis: P. XXXVIII/98		
Página: 68		

DACIÓN EN PAGO. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, QUE LA ESTABLECE, NO VIOLA EL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX-H, CONSTITUCIONAL.

La hipótesis contenida en el párrafo segundo del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, que indica que la aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago, será facultad discrecional de la tesorería o de sus auxiliares y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, no vulnera el principio de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, contemplado en el artículo 73, fracción XXIX-H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se trata de una facultad discrecional excepcional de la autoridad, cuya naturaleza es un convenio, que no constituye un acto de autoridad que se imponga a los particulares como una carga adicional a sus obligaciones tributarias, sino que la dación en pago se estatuye en beneficio de los contribuyentes, toda vez que el Estado como acreedor está en posibilidad de aceptar o rechazar de manera unilateral, exclusiva y discrecionalmente cualquier otra forma de cumplimiento que no sea la concebida precisamente como objeto de la obligación; ello deducido del principio de la identidad de la sustancia del pago y tal como lo establece el Código Civil para el Distrito Federal, y para toda la República en Materia Federal, en su artículo 2012, que dispone "El acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aun cuando sea de mayor valor."; además, se trata de un crédito ya fincado definitivamente a favor del Gobierno Federal, el cual lo puede hacer efectivo mediante el cumplimiento voluntario o por ejecución forzosa, y si el interesado consideraba que dicho crédito lesionaba su interés, previamente pudo interponer en contra del mismo, los medios de defensa que contemplan las leyes tributarias.

Amparo directo en revisión 2765/97. Beneficiadora de Coco de Acapulco, S.A. de C.V., 3 de febrero de 1998. Unanimitad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Carlos Mena Adame.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el siete de mayo en curso, aprobó, con el número XXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a siete de mayo de mil novecientos noventa y ocho.

Novena Época		No. De Registro:	196,242
Instancia:	Pleno		Aislada
Fuente:	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta		
Tomo:	VII, Mayo de 1998	Materia(s):	Constitucional, Administrativa
Tesis:	P. XXXVIII/98		
Página:	67		

DACIÓN EN PAGO. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, QUE LA ESTABLECE, NO VIOLA EL ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL.

La hipótesis contenida en el párrafo segundo del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, que indica que la aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago, será facultad discrecional de la tesorería o de sus auxiliares y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, no vulnera el principio de igualdad de las personas ante la ley, contenido en el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la hipótesis que contempla prevé una excepción contenida en una ley de aplicación general y abstracta, que comprende a todos los individuos que se encuentren o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida. El hecho de que la aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago por parte de la Tesorería de la Federación no pueda ser impugnada mediante recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, no vulnera el artículo 13 constitucional, ya que no se trata de una ley privativa, en tanto que dicha disposición está dirigida a todos los deudores que tengan un crédito a favor del fisco

federal, para que puedan cumplir con la obligación a su cargo mediante la dación en pago de bienes o servicios y que éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, y tal aceptación o negativa de dicha solicitud se hará en todos aquellos casos en que los deudores soliciten la dación de bienes o servicios en pago.

Amparo directo en revisión 2765/97. Beneficiadora de Coco de Acapulco, S.A. de C.V.. 3 de febrero de 1998. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Carlos Mena Adame.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el siete de mayo en curso, aprobó, con el número XXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a siete de mayo de mil novecientos noventa y ocho.

Novena Epoca

No. De Registro: 194,353

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Materia(s): Administrativa

Tomo: IX, Abril de 1999

Tesis: 1.7º.A.55 A

Página: 516

CRÉDITO FISCAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN.

De la lectura de los artículos 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1º y 20 del Código Fiscal de la Federación y 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, se advierte que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público en moneda de curso legal; que a fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos fiscales a favor del Gobierno Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrán aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial del crédito, cuando se reúnan los requisitos que para tal efecto deban satisfacerse; de tal suerte, que si la aceptación o negativa de la alternativa invocada es una facultad discrecional de la autoridad hacendaria, esto es, que a su juicio podrá determinar si los requisitos para la procedencia de la dación en pago se satisfacen o no, es de inferirse que en caso de que no exista controversia en relación a la existencia del crédito fiscal y ésta se reduzca a dilucidar si fue correcta la negativa de la autoridad para admitir el pago en especie, es de atenderse que de ninguna forma priva al particular de derecho alguno previsto por la ley, pues esa determinación la dictan las autoridades en uso de la facultad discrecional establecida en el artículo estudiado; sin desconocerse que la obligación del contribuyente es cubrir sus créditos fiscales en moneda de curso legal; por ende, el artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación no transgrede la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 de la Constitución.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo No. 5567/98. Servicios Cooperativos Echegaray, S.A. de C.V. 10 de diciembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.

Novena Epoca

No. De Registro:

193,431

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Materia(s): Administrativa

Tomo: X, Agosto de 1999

Tesis: VI.A.9 A

Página: 743

DACIÓN EN PAGO. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, QUE LO ESTABLECE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

La única razón por la que podría sostenerse que el indicado precepto, es contrario a la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, sería el considerar como un derecho de los contribuyentes el que, en determinados casos, la Tesorería de la Federación acordara favorablemente sus solicitudes de dación en pago. Si esto fuera cierto, el precepto de que se trata indudablemente sería contrario a la citada garantía de seguridad jurídica, pues tal disposición establece que en contra de la denegatoria de la solicitud de dación en pago no procede recurso administrativo, ni juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. En este orden de ideas, lo que procede es determinar si los contribuyentes tienen o no el referido derecho. En este sentido debe indicarse que conforme a los artículos 20, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación y 23 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, los contribuyentes tienen la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios en moneda nacional; además, no debe perderse de vista que el citado artículo 25 se refiere a créditos fincados definitivamente a favor del Gobierno Federal. Lo anterior, lleva a considerar que la posibilidad establecida en el precepto mencionado, en el sentido de que el contribuyente efectúe el pago de un crédito fiscal a través de una dación en pago, es un beneficio de carácter excepcional que el Gobierno Federal puede o no conceder a los contribuyentes y, por lo mismo, la denegatoria de una solicitud de dación en pago, no puede traducirse en la privación de un derecho generado a favor de aquéllos. En efecto, el fisco federal es acreedor de un crédito fiscal definitivo, el cual, por disposición de la ley, debe cubrirse en moneda nacional y por lo mismo no podría obligarse a recibir el pago de bienes distintos. Este aserto encuentra su apoyo en el artículo 2010 del Código Civil Federal (aplicable supletoriamente en los términos del artículo 5º del Código Fiscal Federal) que dispone que el acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aun cuando sea de mayor valor. También es pertinente señalar que la persona a quien se le finca un crédito, en todos los casos, está en posibilidad de impugnar la resolución liquidatoria a través de los medios de defensa que establece la ley, resolución que en realidad sería la que constituiría el acto que afectaría al gobernado en sus derechos, pero no la negativa a la solicitud de dación en pago. Así las cosas, resulta incuestionable que el precepto de que se trata, no vulnera la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 12/99. Textiles Santa Fe, S.A. de C.V. 30 de junio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario; José Luis Vázquez Camacho.

Como se puede advertir, en las tesis antes transcritas se hace referencia a la dación en pago como una forma de pagar un crédito fiscal en especie, sin embargo, cabe desde ahora hacer la aclaración de que jurídicamente la dación en pago y el pago en especie son figuras distintas y por lo tanto no deben confundirse porque existen diferencias entre ambas, como se podrá determinar una vez que se haya efectuado el análisis del pago en especie en el último capítulo de la presente investigación.

4.4.7. Requisitos de la resolución.

El artículo 56 del Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación establece los requisitos que debe contener la resolución que la autoridad emita en la que se acepte la dación en pago, mismos que son los siguientes:

1. Los nombres y domicilios del deudor y de la autoridad facultada, y de los representantes legales, en su caso.
2. El concepto, importe y, en su caso, el número del crédito adeudado.
3. Los datos de identificación del deudor o de su representante legal, así como de los bienes o servicios materia de la operación, con mención de los requisitos señalados en la solicitud de dación en pago.
4. El valor en que se reciben los bienes muebles o inmuebles o, en su caso, el monto límite que se aceptará para que el importe del adeudo sea cubierto con servicios.
5. Las condiciones de entrega de los bienes.
6. El plazo durante el cual el deudor podrá cubrir con los servicios el importe autorizado de su adeudo.
7. La obligación del deudor de cubrir las contribuciones, honorarios notariales, derechos y gastos que se generen con motivo de la formalización de la dación en pago, lo cual será un requisito indispensable para que surta efectos la misma.
8. Lugar y fecha de la resolución.
9. Las demás condiciones y términos que, según el caso, y conforme a las disposiciones legales, sean necesarias a juicio de la autoridad facultada.

4.4.8. Formalización de la dación en pago.

El artículo 27 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación señala que el crédito fiscal respecto del cual se ofrece una dación en pago se extingue cuando ésta ha quedado formalizada en alguno de los siguientes supuestos:

1. Tratándose de bienes inmuebles, a la fecha de firma de la escritura pública en que se transfiera el dominio del bien al Gobierno Federal a través de la autoridad, misma que se otorgará dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la aceptación. Los gastos de escrituración y las contribuciones que origine la operación, serán por cuenta del deudor al que se le haya aceptado la dación en pago.
2. Tratándose de bienes muebles, a la fecha de firma del acta de entrega de los mismos que será dentro de los cinco días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la aceptación.
Cualquier gasto que resulte de la entrega del bien que corresponda, correrá por cuenta del deudor.
3. Tratándose de servicios, en la fecha en que éstos fueron efectivamente prestados. Al efecto, las dependencias o entidades de la administración pública federal deberán manifestar a la autoridad que los servicios fueron aprovechados por las mismas.

En caso de incumplimiento parcial del contribuyente, la autoridad puede exigir el pago de la parte del crédito que reste por cubrir.

4.4.9. Destino de los bienes y servicios ofrecidos en dación en pago.

De conformidad con el artículo 28 de la Ley de Servicio de Tesorería de la Federación, los bienes recibidos en dación en pago quedarán en custodia y administración de la autoridad a partir de que ésta se formalice. La propia autoridad tendrá plenas facultades para proceder a su enajenación, o bien, tratándose de bienes muebles, también podrá determinar su destino dentro de la Administración Pública Federal, en los plazos que la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación indica, debiendo tramitar, en su caso, la afectación presupuestaria correspondiente.

El último párrafo del artículo 28 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y el artículo 58 de su reglamento indican que cuando ha quedado formalizada la dación en pago, la autoridad deberá promover la venta de los bienes dentro de los ciento ochenta días naturales siguientes a su formalización. La enajenación de los bienes podrá ser mediante licitación pública, subasta, remate o adjudicación directa, siempre que el precio no sea en cantidad menor al del valor en que fueron recibidos, con adición de los gastos de administración o venta generados, excepto cuando el valor del avalúo actualizado sea menor, en cuyo caso éste será el precio mínimo de venta. El procedimiento de venta de los bienes ofrecidos en dación en pago se regirá por las disposiciones establecidas en el Título Noveno de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y el Título Séptimo del Reglamento de la referida Ley.

Asimismo, el artículo 29 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación indica que si en un plazo de dieciocho meses a partir de formalizada la dación en pago, los bienes no se hubieren enajenado o no se les hubiere determinado destino cuando procediere, la autoridad los pondrán a disposición de la dependencia que corresponda conforme a las atribuciones

señaladas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para que éstos sean incorporados al inventario de bienes o al patrimonio inmobiliario del Gobierno Federal, debiendo dicha dependencia tramitar la afectación en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Igual procedimiento se seguirá en el caso de adjudicaciones de bienes.

De los artículos 59, 60 y 61 del Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación se desprende lo siguiente:

El importe de los gastos debidamente justificados que la autoridad erogue por la administración y venta de los bienes de acuerdo al procedimiento de enajenación que marca la ley, se cargará a la cuenta que al efecto se establezca y se recuperará con el producto de su venta.

Las dependencias y entidades que se interesen en adquirir los bienes recibidos en dación en pago, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, deberán realizar previamente la afectación presupuestaria que corresponda ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin perjuicio de que se dé cumplimiento a los demás requisitos que correspondan ante la dependencia competente.

Los titulares y demás servidores públicos de la autoridad que hayan intervenido en la operación de enajenación, tienen estrictamente prohibido adquirir por sí o por interpósita persona los bienes recibidos con motivo de la dación en pago. Dicha prohibición es extensiva a todos aquellos que en forma directa o indirecta hubieren participado por parte del Gobierno Federal en la consumación de la misma. En caso de infringir tal prohibición, se incurrirá en responsabilidad y la autoridad competente aplicará la sanción correspondiente de acuerdo a la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores

Públicos, sin perjuicio de que se ejercite la acción de nulidad de los actos ejecutados en contravención de la prohibición.

Los lineamientos fijados respecto al procedimiento de tramitación de la dación en pago en la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, son aplicados por el Servicio de Administración Tributaria respecto de las solicitudes de dación en pago que presentan los contribuyentes para extinguir algún crédito fiscal cuyo cobro corresponde a esa autoridad por provenir de contribuciones federales y sus accesorios

4.5. LA DACIÓN EN PAGO, MODALIDAD UTILIZADA PARA EXTINGUIR CRÉDITOS FISCALES.

La dación en pago es una forma excepcional de cubrir créditos fiscales mediante la entrega de bienes o servicios, previa aceptación de la autoridad de que con ello quedará cubierta la obligación tributaria, siendo facultad discrecional aceptarla o no, conforme a la satisfacción de los requisitos que al efecto se solicitan. Es una forma excepcional porque la recaudación de las contribuciones tiene como objetivo proporcionar al Estado los recursos económicos que le permitan cubrir el gasto público, lo que en gran parte se obtiene mediante el pago en moneda de curso legal que los contribuyentes hacen de sus adeudos fiscales, por lo que cuando lo hacen con bienes es una excepción a la regla general.

En consecuencia, como el interés del fisco es obtener ingresos en numerario, para aceptar una dación en pago se establecen diversos requisitos, de entre ellos que los bienes o servicios que el contribuyente ofrece en pago sean el único medio que tenga para cubrir el crédito fiscal, por lo tanto, se intuye que

debe tratarse de un contribuyente insolvente. En estos términos, la dación en pago es utilizada como última alternativa para pagar los adeudos fiscales.

En este orden de ideas, si se toma en cuenta que al Estado le interesa que los gobernados no dejen de contribuir al gasto público, se considera que un eficaz empleo de la dación en pago es una buena alternativa para que el fisco se allegue de recursos económicos representados en bienes o servicios, que al ser aprovechados adecuadamente reflejarían un ingreso aplicable a la satisfacción de gastos públicos, lo que conlleva a que el Estado tenga menores egresos y destine mayores recursos a otras necesidades colectivas.

Es decir, si el Estado recibe en pago de contribuciones, bienes o servicios como por ejemplo equipo de cómputo, muebles para oficina, papelería, medicinas, servicios de limpieza o mantenimiento, por citar algunos, esos bienes y servicios podrían ser utilizados para el desempeño de las actividades de la administración pública, sin que se haga uso de los recursos del Erario Público para cubrir los gastos que genera el aparato gubernativo, lo que implicaría una mejor administración del ingreso público y destinar más recursos para la satisfacción de necesidades más apremiantes.

Por lo tanto, se propone que no sólo los contribuyentes colocados en una situación de insolvencia sean quienes tengan la posibilidad de ofrecer sus bienes y servicios en pago de sus impuestos, sino que también se contemple que mediante la utilización de la dación en pago otros contribuyentes pueden regularizar su situación fiscal, con lo cual no dejarían de operar y continuarían siendo sujetos pasivos de contribuciones y generadores de fuentes de empleo, lo que se traduce en ingresos a favor del desarrollo económico del país.

Esta posibilidad implicaría que los contribuyentes deudores no fuesen requeridos de pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución en el que a falta de pago se embargan bienes y se rematan, considerando el ingreso en este concepto como una dación en pago pero con el inconveniente de que el valor de los bienes es inferior al que se consideraría si fue a valor de avalúo cuando el ofrecimiento lo hace directamente el deudor.

En este orden de ideas, se podría establecer como criterio para aceptar la dación de pago de contribuyentes que pretendan regularizar su situación fiscal, el que la autoridad evalúe si verdaderamente con esta modalidad de pago el contribuyente sanearía su situación fiscal para que posteriormente se comprometiera a cumplir oportunamente con todas sus obligaciones fiscales y tributarias.

Aunado a lo anterior y a fin de obtener un mayor provecho de la modalidad de dación en pago, se propone que los bienes y servicios recibidos bajo este concepto se administren con una mayor vigilancia, con el propósito de que el Estado se vea verdaderamente beneficiado al percibir ingresos mediante esta alternativa. Para ello, es conveniente que los procedimientos establecidos para otorgarles destino a los bienes y servicios ofrecidos en dación en pago dentro de la Administración Pública Federal sean respetados cabalmente, a fin de permitir que su utilización redunde en beneficio exclusivo del Estado.

CAPÍTULO V

EL PAGO EN ESPECIE

- 5.1. CONCEPTO DE PAGO EN ESPECIE Y SU DISTINCIÓN
CON LA DACIÓN EN PAGO.

- 5.2. ANÁLISIS DEL PAGO EN ESPECIE DE LOS
CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LAS ARTES
PLÁSTICAS.

- 5.3. CONSIDERACIONES ACERCA DEL PAGO EN ESPECIE.

CAPITULO V

EL PAGO EN ESPECIE

5.1. CONCEPTO DE PAGO EN ESPECIE Y SU DISTINCIÓN CON LA DACIÓN EN PAGO.

Dentro de la legislación y la doctrina en materia fiscal no se encuentra definido el pago en especie, se desprende su existencia como modalidad de pago porque en el anterior Código Fiscal de la Federación de 1967 así se consideraba al hacer referencia al concepto de impuesto.

En el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación de 1967⁶⁰ se definía a los impuestos como "...prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para contribuir a los gastos públicos".

Sin embargo, en el Código Fiscal Federal vigente ya no se hace referencia a la modalidad del pago en especie dentro del concepto de impuesto ya que la fracción I del artículo 2° ahora establece: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Este último precepto legal ya no establece que los impuestos pueden ser pagados en dinero o en especie, por lo tanto, ahora ya no se desprende en forma expresa dentro del Código Fiscal Federal vigente que existe la posibilidad de pagar ciertos impuestos a través de la entrega de otros bienes

bajo la modalidad de pago en especie, pero se sabe que existe esta posibilidad porque hay disposiciones administrativas que así lo permiten, mismas que se analizarán en el desarrollo de este capítulo.

El término en especie significa "en frutos o géneros y no en dinero"⁶¹, por lo que propiamente implica cualquier objeto y de ahí que el pago en especie se identifique con la entrega de un bien para cubrir una deuda, por lo que comúnmente se utiliza como sinónimo de la dación en pago cuya modalidad también implica la entrega de un bien que se entrega para cumplir con una obligación de dar.

No obstante que en otras ramas del derecho el pago en especie sea empleado como sinónimo de dación en pago, en el ámbito fiscal el pago en especie cuenta con una regulación específica que lo reviste de ciertas características que no contempla la dación en pago, por ello el interés de establecer un concepto de pago en especie y distinguirlo de la dación en pago ya que en materia fiscal se considera que son figuras distintas.

En materia fiscal, tanto la dación en pago como el pago en especie, son formas empleadas por los contribuyentes para extinguir los créditos fiscales que tienen a su cargo mediante la entrega de bienes, pero para cada una de ellas existen determinadas disposiciones legales que regulan su tramitación y procedencia, las que en el caso del pago en especie se analizarán en el subsecuente apartado y por el momento sólo se harán algunas referencias a la forma en que se configura para establecer su concepto y precisar su distinción con la dación en pago.

⁶⁰ Publicado en el Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 1967.

⁶¹ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española, Tomo I, 25ª edición, 1992, p. 892.

Con el fin de dejar asentado un concepto de pago en especie en materia fiscal, se precisa que es una forma de extinguir créditos fiscales derivados de la liquidación de impuestos a cargo de determinado tipo de contribuyentes, mediante la entrega de bienes que son producto de la actividad que éstos desarrollan y que representan un valor económico para el Estado, quien previamente establece disposiciones específicas que así lo permiten.

Para que mediante el pago en especie se extinga un crédito fiscal se requiere de una regulación manifiesta donde se prevea la posibilidad de pagar cierto impuesto con un determinado bien, bajo ciertas modalidades, como es el caso de los artistas dedicados a las artes plásticas cuyo supuesto se analizará con posterioridad.

La dación en pago es una solicitud que efectúa un contribuyente con el fin de poder extinguir algún crédito fiscal a su cargo, mediante el otorgamiento de bienes o servicios, formalizando tal ofrecimiento a través de un convenio que se celebra con el Fisco, quien tiene la facultad discrecional de decidir sobre su aceptación atendiendo, entre otros aspectos, a la falta de liquidez del solicitante.

Por otro lado, el pago en especie es una modalidad que no se configura con una solicitud sino con la voluntad de cierto tipo de contribuyentes que se colocan en un supuesto normativo específico, para acogerse a las disposiciones que les permiten cubrir sus impuestos con bienes de su producción. Es decir, el Estado permite que los contribuyentes dedicados a ciertas actividades cubran los impuestos que se determinen a su cargo mediante la entrega de bienes generados de la naturaleza misma de su trabajo.

Mientras que para aceptar una dación en pago el fisco cuenta con la facultad discrecional de determinar si la acepta o no, en el pago en especie ya existe una disposición legal en la que se permite que ciertos contribuyentes paguen sus impuestos con algunos bienes de su producción, por lo que en este caso es la autoridad fiscal quien ofrece al sujeto pasivo la opción de cumplir sus obligaciones tributarias bajo esa modalidad.

Con una dación en pago se puede extinguir cualquier crédito fiscal, mientras que con un pago en especie sólo se pueden extinguir créditos fiscales que derivan de la obligación tributaria y en específico por el pago de ciertos impuestos.

En la dación en pago se pueden ofrecer bienes muebles, inmuebles o servicios, mientras que un pago en especie sólo versa sobre bienes muebles producidos por el propio contribuyente.

5.2. ANÁLISIS DEL PAGO EN ESPECIE DE LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LAS ARTES PLÁSTICAS.

En la legislación fiscal federal vigente las personas físicas dedicadas a las artes plásticas en forma independiente pueden cumplir sus obligaciones tributarias al adherirse al programa de pago en especie, el cual consiste en que el contribuyente que crea pinturas, grabados o esculturas tiene la opción de pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado que causa por la enajenación de las mismas, mediante la entrega al fisco de obras de su producción.

5.2.1. Antecedentes.

El programa de pago en especie tiene sus antecedentes en 1957 cuando el Director del Impuesto Sobre la Renta, en aquel entonces el Lic. Hugo B. Margáin, estableció la modalidad de pago en especie para solucionar el problema fiscal de los pintores que en ese entonces no pagaban impuestos.

Antes de hacer referencia a los decretos que se han emitido para regular la modalidad del pago en especie, se considera importante aludir en este apartado a los motivos que tuvo el legislador para establecer a favor de los artistas plásticos el pagar sus impuestos en especie.

Se consideró que la producción intelectual es de suma importancia para la construcción de un país, pues precisamente mediante las creaciones que surgen del espíritu humano, materializadas en canciones, poemas, pinturas, esculturas, etc., es como se transmiten los ideales de una nación, se difunden los conocimientos, la cultura, los descubrimientos, así como el desarrollo de diversas disciplinas.

Bajo estas consideraciones, el Fisco pretende incentivar a las personas que tienen el don de crear arte, ya que con sus producciones permiten enriquecer el acervo cultural de la Nación, lo que constituye una de las finalidades de la función social del Estado, consistente en adoptar, conservar y exhibir muestras representativas del arte de nuestro tiempo.

Es así como el Estado consideró importante proteger y acrecentar los bienes y valores que constituyen el acervo cultural de la Nación, mediante la adquisición de muestras representativas de las artes plásticas obra de autores residentes en nuestro país o en el extranjero que obtienen ingresos gravables por su actividad artística en México, a fin de que por una parte

tales obras sean accesibles a la colectividad mediante su exposición en museos o salas de arte donde puedan concurrir y por otra se exhiban en el extranjero como un ejemplo de la creación artística nacional contemporánea.

Fue el 6 de marzo de 1975 cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación el primer decreto que reguló el pago de impuestos en especie de los artistas plásticos cuyo rubro señalaba: "DECRETO que autoriza el pago en especie del impuesto al ingreso de las personas físicas que causen quienes produzcan obras de artes plásticas".

Posteriormente, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 9 de marzo de 1984 se estableció el "Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a aceptar en pago de los impuestos federales que aquí se señalan, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción".

Para el establecimiento de este decreto se tomó en cuenta que efectivamente mediante el pago del impuesto sobre la renta con obras de la producción de los artistas se cumplía con el fin de enriquecer el acervo cultural de la Nación, por lo que se decidió ampliar este beneficio para cubrir también el impuesto al valor agregado, así como incluir en el programa a los artistas residentes en el extranjero que obtienen ingresos por la venta de sus obras en México.

Bajo estos lineamientos y a fin de actualizar las disposiciones legales que regían hasta ese entonces la modalidad del pago en especie, el 31 de octubre de 1994 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "DECRETO que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su

producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares”.

Con este último decreto surgen dos innovaciones, la primera de ellas fue autorizar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que en el marco de la Ley de Coordinación Fiscal y con el propósito de que las entidades Federativas establezcan una pinacoteca abierta al público, les transfiera la propiedad de la tercera parte de las obras de arte que recaude en los términos del Decreto en comento, coordinándose con las Entidades Federativas que estén adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; y por otra parte, condona parcialmente el impuesto sobre la renta y facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares.

En términos generales, este programa de pago en especie tiene por objeto facilitar el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado a que están obligados a cubrir las personas físicas dedicadas a las artes plásticas, en particular a la pintura, grabado y escultura, con motivo de la venta de sus obras, cuya principal facilidad consiste en pagar esos impuestos con obras de su producción, sin estar obligados a llevar contabilidad.

Es así como el pago en especie se constituyó con el propósito de que los artistas plásticos pagaran impuestos con obras de su producción con las cuales se conformaría el acervo cultural nacional, coadyuvando así al cumplimiento de la función social del Estado de adoptar, conservar y exhibir muestras representativas del arte contemporáneo.

5.2.2. Fundamento jurídico.

Las disposiciones administrativas vigentes que regulan la modalidad del pago en especie son las siguientes:

I.- DECRETO que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de octubre de 1994.

II.- El capítulo relativo a la regla 3.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2002, que de conformidad con su primer artículo transitorio estará vigente a partir del 1º de junio de 2002 al 28 de febrero de 2003.

III.- El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 22 de marzo de 2001.

5.2.3. Autoridades encargadas de la recaudación de impuestos por pago en especie.

Le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, la recaudación de los impuestos pagaderos en especie.

Conforme a la reforma del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicada en el Diario Oficial de la Federación de

22 de marzo de 2001, las autoridades fiscales encargadas de conocer sobre el procedimiento establecido para recaudar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado que generan los artistas por la enajenación de las obras producto de su creación, son las que conforme a los siguientes preceptos se señalan:

*Artículo 2.- Para el desarrollo de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas:

...
Unidades Administrativas Centrales

...
Administración General de Asistencia al Contribuyente.

...
Administración Central de Pago en Especie y Difusión Masiva".

*Artículo 14.- Compete a la Administración General de Asistencia al Contribuyente:

...
XIV.- Recibir, tramitar y, en su caso, aceptar el pago en especie conforme a las disposiciones de la materia.

XV.- Custodiar, preservar y llevar un adecuado control administrativo de registro de consulta pública de todas las obras recibidas por concepto de pago en especie que sean conservadas como patrimonio cultural de la nación.

XVI.- Proponer, para aprobación superior, la selección de las obras que serán destinadas a las entidades federativas por la autoridad competente.

...
La Administración General de Asistencia al Contribuyente estará a cargo de un Administrador General auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos que en adelante se señalan.

Las unidades administrativas de las que sean titulares los servidores públicos que a continuación se indican estarán

adscritas a la Administración General de Asistencia al Contribuyente.

...

Administrador Central de Pago en Especie y Difusión Masiva.

Administrador de Pago en Especie y Artes Plásticas.

..."

"Artículo 15.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Asistencia al Contribuyente ejercer las facultades que a continuación se precisan:

...

B. Administración Central de Pago en Especie y Difusión Masiva:

...

II.- Las señaladas en las fracciones II, IV, VI, IX, XI, XIII, XIV, XV, XVI y XX del artículo anterior de este reglamento."

"Artículo 16.-...

...

Las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente de Zapopan, Guadalupe, Ensenada y Oaxaca son competentes para ejercer la facultad contenida en el Artículo 14, fracción XIV de este Reglamento".

En este orden de ideas, las autoridades fiscales encargadas de la tramitación del pago en especie son:

- a) La Administración General de Asistencia al Contribuyente.
- b) La Administración Local de Asistencia al Contribuyente de Zapopan.
- c) La Administración Local de Asistencia al Contribuyente de Guadalupe.
- d) La Administración Local de Asistencia al Contribuyente de Oaxaca.
- e) La Administración Local de Asistencia al Contribuyente de Ensenada.

5.2.4. Descripción del programa de pago en especie.

Mediante el programa de pago en especie se pueden cubrir tanto el impuesto sobre la renta como el impuesto al valor agregado que se generan con la enajenación de pinturas, grabados y esculturas producidas por el propio artista plástico.

Los contribuyentes que pueden adherirse a este programa de pago en especie son las personas físicas residentes en el país que produzcan pinturas, grabados y esculturas en forma independiente y las personas físicas residentes en el extranjero que elaboren total o parcialmente pinturas, esculturas y grabados en el país, por lo que están obligadas al pago de impuestos federales relacionados con la enajenación de dichas obras en México.

Para que las obras ofrecidas como pago en especie sean admitidas, la autoridad fiscal ha establecido que deben ser representativas del autor, es decir, deben ser similares en tamaño y técnica a las que haya enajenado en los últimos tres ejercicios fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encarga de determinar qué obras son aceptadas como pago en especie, para ello se auxilia de un comité integrado por un representante del Instituto Nacional de Bellas Artes y por especialistas de la materia. Este Comité aconseja a la Secretaría qué obras son susceptibles de formar parte del patrimonio cultural de la Nación.

En el caso de no ser aceptadas las obras propuestas como pago, el artista puede optar por sustituirlas en dos ocasiones, o bien realizar el pago en efectivo.

Conforme al decreto en comento, cuando un artista entrega por lo menos dos obras en pago de sus impuestos, puede disminuir una obra de las que esté obligado a presentar, siempre que done cuando menos una obra a algún museo de la Federación, Entidad Federativa, Municipio u organismo descentralizado, o a alguna asociación que tenga autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.

El pago en especie se efectúa conforme a un sistema de tabla, que consiste en el pago de una cantidad fija de cuadros por rango de obras vendidas por el artista durante el ejercicio fiscal de que se trate. Bajo este esquema, los artistas plásticos no están obligados a llevar contabilidad ni presentar declaraciones provisionales y anuales. La tabla que se aplica es la siguiente:

OBRAS ENAJENADAS	OBRAS A ENTREGAR
Hasta 5	1
De 6 a 8	2
De 9 a 11	3
De 12 a 15	4
De 16 a 20	5
De 21 en adelante	6

Los requisitos para el pago con obras de arte son los siguientes:

- a) Solicitar y presentar la forma oficial "Aviso de opción de iniciación o terminación de pago en especie" durante los meses de enero, febrero, marzo y abril.
- b) Presentar cada año, durante los meses de enero, febrero, marzo o abril del año siguiente a aquel en que se presentó el aviso de opción la "Declaración del ejercicio de pago en especie de artistas plásticos de impuestos sobre la renta y al valor agregado" señalando el número de

obras vendidas en el ejercicio anterior y acompañando las obras de arte que propongamos en pago, así como fotografías y carta de autenticidad de cada obra.

Los beneficios que obtienen los contribuyentes que al pagar sus contribuciones bajo la modalidad de pago en especie son el no llevar contabilidad y no presentar pagos provisionales, cuando la totalidad de sus ingresos derivan de la enajenación de sus obras.

Por otra parte, las obligaciones a cargo de los contribuyentes que se acogen a esta modalidad son:

- a) Presentar el aviso y declaración de pago en especie a que se ha hecho referencia.
- b) Expedir recibos de honorarios que contengan los requisitos que señalan los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, además de la leyenda "Pago en Especie".

En la regla 3.19.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicada el 6 de marzo de 2000 cuya vigencia fue prorrogada en dos ocasiones hasta el 31 de mayo de 2002, se contemplaba como opción que los artistas plásticos pagaran sus impuestos conforme al valor de sus obras, lo que ya no se contempla en la Resolución Miscelánea Fiscal publicada el 30 de mayo del 2002 que actualmente está en vigor, pero cabe mencionar en qué consistía esa modalidad del pago en especie como antecedente de la forma en que era posible efectuarlo.

El sistema de valuación de obras para pago en especie exigía:

- a) Presentar durante los meses de enero, febrero, marzo o abril del año siguiente al ejercicio fiscal de que se tratase, un escrito libre mediante el cual el contribuyente solicitaba pagar en especie los impuestos correspondientes precisando su Registro Federal de Contribuyentes, el monto de los impuestos sobre la renta y al valor agregado que se pretendía pagar, el nombre de la o las obras que se proponía en pago con su ficha técnica y el valor que estimase de sus obras.
- b) Adjuntar las obra(s), fotografía(s) y certificado(s) de autenticidad de cada una de ellas.

En estos términos, el artista calculaba el impuesto sobre la renta conforme a lo establecido en la ley de la materia, deduciendo de sus ingresos los gastos estrictamente indispensables para la realización de sus obras.

Bajo este esquema, los artistas plásticos debían cumplir con todas las obligaciones fiscales que derivaran de la realización de sus actividades y efectuar pagos provisionales y anuales, sin reflejar los ofrecimientos ni las sustituciones de obras.

La resolución de aceptación de la obra daba lugar a un saldo a favor del contribuyente por el valor señalado en la misma, que no se reflejaba en declaración alguna, dicho saldo se hacía valer a través de compensación contra créditos firmes a su cargo o saldos a pagar en declaraciones, mediante la presentación de la forma oficial y la resolución de aceptación o, a través de devolución mediante la presentación de la forma oficial acompañada igualmente de la resolución de aceptación. En este último caso, el monto de la devolución no podía ser superior al importe del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal por el que ofreció la obra, o de los ejercicios siguientes, que hubiere pagado en efectivo.

5.2.5. Destino de las obras de arte recaudadas.

Conforme al artículo quinto del Decreto de pago en especie en cuestión, las autoridades fiscales tiene el deber de mantener un registro de consulta pública de todas las obras recibidas por concepto de pago en especie que sean conservadas como patrimonio cultural de la Nación, en el que se debe señalar su ubicación y las exposiciones en las que habrán de participar.

Asimismo, en el artículo octavo del Decreto se indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe transferir en propiedad de las entidades federativas, la tercera parte de las obras que reciba como pago en especie, en coordinación con las entidades que estén adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Esto es con el fin de que las entidades federativas cuenten con una pinacoteca abierta al público donde exhiban las obras que reciben en este concepto.

Cada mes de diciembre, se efectúa un sorteo de las obras que se habrán de destinar al patrimonio nacional, para distribuir al azar y por partes iguales las obras que correspondan a las entidades federativas. Cada año 16 de las entidades federativas determinadas en orden alfabético reciben las obras que les corresponden.

Por otra parte, en el artículo décimo primero del Decreto se señala que las obras que no ingresen al patrimonio cultural de la Nación pueden ser enajenadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el producto que de ello se obtenga se destina a los gastos que represente el envío de las obras a las entidades federativas, la celebración de exposiciones y el mantenimiento de las obras.

Las bases de las subastas que se llevan a cabo para la enajenación de las obras son establecidas por el Comité, a las que se puede invitar a determinados artistas para que participen con obras de su autoría, con la

salvedad de que el 10% del precio de la enajenación se destine a los gastos de conservación de las obras que se queda el fisco.

En estos términos, las obras ofrecidas por pago en especie tienen dos destinos: formar parte del patrimonio cultural de la Nación o bien de las pinacotecas de las entidades federativas, o enajenarse con el propósito de que el producto obtenido se utilice para cubrir los gastos que origine el otorgar destino a las obras.

5.3. CONSIDERACIONES ACERCA DEL PAGO EN ESPECIE.

Una vez efectuado el análisis a la regulación jurídica del pago en especie establecido para los contribuyentes dedicados a las artes plásticas, en particular a la pintura, gravado y escultura, se cuenta con los elementos para poder emitir algunas consideraciones en torno a ello.

5.3.1. Desnaturalización del pago en especie.

Como se puntualizó con anterioridad, el programa de pago en especie tuvo como fundamento que los artistas plásticos pagaran impuestos a la vez de que con las obras recaudadas en concepto de pago en especie se acrecentaría el acervo cultural nacional.

Si bien, inicialmente los objetivos por los que se creó el programa resultaron favorables a los intereses del Estado, pues se logró incorporar a la base de contribuyentes a los artistas plásticos, es conveniente analizar si actualmente con la vigencia del decreto que regula el pago en especie se sigue dando cumplimiento a las expectativas de recaudación para las que fue establecido.

Adherirse al programa de pago en especie es optativo para los artistas plásticos, por lo que al representarles mayores beneficios fiscales que al pagar sus impuestos conforme a las disposiciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, prefieren acogerse al pago en especie y así ofrecen sus obras en pago de los impuestos que causan por enajenarlas.

Por su parte, el fisco acepta en el programa a todo aquel artista plástico creador de pinturas, grabados o esculturas, que desee otorgar sus obras en concepto de pago de impuestos, tomando en cuenta que las obras ofrecidas sean de la misma técnica y calidad de aquellas que fueron enajenadas y conforme a la opinión emitida por el Comité que auxilia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para seleccionar las obras.

Al ser estos los requisitos esenciales en los que se basa la autoridad fiscal para admitir las obras, se ocasiona que se recaude una gran cantidad de material cuya calidad artística no cuenta con los parámetros requeridos para que sea considerado arte representativo de nuestro tiempo, por lo que parte de lo recaudado no configura en el acervo cultural de la Nación, ocasionando con ello un desvío de los objetivos iniciales de programa de pago en especie, ya que algunas de las obras recaudadas se enajenan o se destinan a otro fin.

Por otro lado, se observa que los mecanismos actuales de selección y administración de las obras ofrecidas como pago en especie no son los más viables ya que a pesar de que el fisco se auxilia por un comité integrado por un representante del Instituto Nacional de Bellas Artes y por especialistas de la materia, finalmente a quien corresponde determinar cuales obras son las que se aceptan como pago en especie y el destino que se les otorga, es a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este orden de ideas, no se conserva la finalidad por la que fue creado el programa de pago en especie, porque éste se implantó para que el Estado se allegara de obras de arte que conformaran el acervo cultural de la Nación, que si bien se cuenta con obras extraordinarias, también se recauda un gran número de obras que finalmente no integran el patrimonio cultural ya que algunas de ellas sólo son creadas con propósitos estrictamente fiscales, es decir, son creadas por los artistas sólo con el fin de entregarlas al fisco y dar por cumplidas sus obligaciones tributarias sin que en ocasiones se cuide la calidad de la obra, lo que propicia que el fisco tenga una colección cuyo valor artístico no es óptimo como para formar parte del patrimonio cultural del país, originando gastos administrativos para su conservación mientras se les otorga un destino, que si bien son cubiertos con el producto obtenido de su subastada, es patente que el fisco está llevando a cabo la enajenación de obras plásticas cuando esa no es la esencia del pago en especie.

Con las consideraciones antes vertidas, se observa que el programa de pago en especie se ha desnaturalizado, en razón de que gran parte de las obras recaudadas no ingresan al acervo cultural de la Nación porque su calidad artística no es meritoria de considerarse arte contemporáneo, ocasionado con ello que lo recaudado se convierta en una gran colección de material que genera gastos para su conservación que bien pueden evitarse, por lo que finalmente esas obras tienen otro destino. Aunado a lo anterior, también es de considerarse el hecho de que es una autoridad fiscal la que tiene a su cargo la aceptación y administración de las obras, cuando es evidente que no cuenta con los elementos técnicos que le permitan emitir un criterio estrictamente cultural.

Es decir, sin pretender menoscabar la participación del Comité formado por especialistas en arte, pues emite su opinión para la selección de las obras que se ofrecen en pago, es de destacar que finalmente se permite que el

fisco tome la decisión, la cual en ocasiones es considerando los beneficios económicos que le representa destinar ciertas obras a un fin específico ajeno al de conformar el acervo patrimonial, razón por la cual no se considera que sea la autoridad idónea para decidir sobre la administración y destino de lo recaudado por el pago en especie, pues al tratarse de obras de arte, lo conveniente sería que un instituto especializado en esa materia fuese quien plenamente contara con las atribuciones de decidir al respecto, pues así se tendría mayor certeza de que el criterio que se adopte para tomar decisiones en cuanto a la aceptación, administración y destino de las obras, es fundamentalmente artístico.

Bajo estas consideraciones, el pago en especie ha dejado de cumplir con la finalidad por la cual fue establecido, que es la integración del acervo cultural de la Nación, por lo que su aplicación no redundará en beneficio del Estado.

5.3.2. La condonación parcial del impuesto sobre la renta regulada en el decreto de pago en especie.

Como se señala en el rubro del decreto a que se ha hecho referencia mediante el cual se regula el pago en especie, el Ejecutivo Federal permite la condonación parcial del impuesto sobre la renta que generan los artistas plásticos por la enajenación de sus obras.

Dicha condonación es establecida en el ejercicio de la facultad que otorga al Ejecutivo el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación que en lo conducente señala:

"Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

....

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados".

En el decreto de pago en especie, en específico en el segundo párrafo del artículo segundo del Decreto que lo regula, únicamente se señala en cuanto a la condonación del impuesto sobre la renta que éste será condonado cuando exista diferencia en el pago del gravamen considerando el número de obras que fueron vendidas y las que se deben ofrecer como pago de impuestos, de acuerdo a la tabla que al efecto se fija.

Por otro lado, en las consideraciones establecidas en el decreto no se señala en forma precisa cual es la motivación por la cual se condona parcialmente el referido impuesto pues textualmente considera lo siguiente:

"Que a los contribuyentes que producen obras de artes plásticas se les ha otorgado diversas facilidades mediante el Decreto que autorizó el pago en especie del impuesto al ingreso de las personas físicas que causaban quienes producían obras de artes plásticas, publicado el 6 de marzo de 1975, así como por el diverso que autorizó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a aceptar en pago de los impuestos federales que ahí se señalaban, que causarían las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, publicado el 9 de marzo de 1994;

Que es necesario continuar apoyando esta actividad que permite enriquecer el acervo cultural de la Nación, lo que constituye una de las finalidades de la función social que hace

conveniente que el Estado adquiriera, conserve y exhiba muestras representativas del arte de nuestro tiempo; Que resulta adecuado autorizar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que en el marco de la Ley de Coordinación Fiscal transfiera en propiedad a las entidades federativas parte de las obras de arte que reciba por pago en especie, a efecto de enriquecer su acervo cultural y promover los valores artísticos en el territorio nacional, ..."

Como se puede advertir, la condonación que se establece mediante el decreto en comento no atiende a ninguna de las salvedades que alude el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, por lo que su vigencia no atiende a ninguna situación de afectación. Así mismo, no se precisa el monto o porcentaje que se condona.

Aunado a lo anterior, es de considerarse que mediante el sistema de tabla en que se basa el pago en especie no hay forma de determinar cuál es el monto de los impuestos que causa el contribuyente ya que por un lado no está obligado a llevar contabilidad ni a presentar declaraciones y por otro esta modalidad sólo atiende al número de obras que el artista venda, por lo tanto, se ocasiona que no exista claridad en cuanto a la determinación y liquidación de los impuestos que causan los contribuyentes dedicados a las artes plásticas por la enajenación de sus obras, y por consiguiente tampoco se puede determinar el monto que se condona de impuesto sobre la renta, causando con ello una desigualdad frente a otros contribuyentes colocados en la misma hipótesis de causación, ya que hay autores de otras categorías del arte que no gozan de esos beneficios.

En estas consideraciones, el impuesto sobre la renta no es calculado conforme a las disposiciones de la ley de la materia y su pago no refleja precisamente el porcentaje de impuestos que corresponde por la venta de una obra, ya que un artista plástico puede vender una obra en una cantidad alta y pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado en

una cantidad menor a la causada, pues cumpliría con su obligación tributaria con el simple hecho de entregar una obra independientemente de su valor, el cual puede ser inferior a los impuestos que tiene a cargo, aunque finalmente esto tampoco se puede determinar debido a la falta de registros contables del contribuyente, lo cual le propicia un beneficio que otros artistas no gozan ya que otros artistas pagan sus impuestos conforme a sus ingresos reales sin la posibilidad de que una parte de ellos les sea condonada.

En consecuencia, se precisa que la condonación que regula el decreto del pago en especie es imprecisa y no es general ya que sólo es a beneficio de los artistas plásticos que cubren sus impuestos bajo la modalidad del pago en especie, mientras que aquellos otros artistas que pagan sus impuestos conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no cuentan con esa prerrogativa, a pesar de ubicarse en la misma hipótesis de causación que en el caso lo es la enajenación o explotación de sus obras.

5.3.3. El decreto que regula el pago en especie, relacionado con el artículo 109 fracción XXVIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Si consideramos que mediante el programa de pago en especie se permite que los artistas plásticos dedicados a la creación de pinturas, grabados y esculturas paguen sus impuestos con obras de su producción, gozando de ciertas facilidades para cumplir con sus obligaciones fiscales, es evidente que existe una inequidad tributaria ya que hay otros autores que se encuentran en la misma hipótesis de causación y pagan sus impuestos conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Del análisis efectuado al programa de pago en especie se advierte que sólo aquellos contribuyentes cuya actividad es producir pinturas, gravados o

esculturas, cuentan con la opción de pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado que se causan con su enajenación, entregando obras de su producción, mientras que existen otros contribuyentes que aunque no pintan, graban o esculpen, también son autores como es el caso de los fotógrafos, escritores, compositores o coreógrafos que igualmente producen obras que al enajenarse o explotarse causan gravámenes.

Si bien, el objetivo de la recaudación de obras de arte en concepto de pago en especie por impuestos es configurar un acervo cultural de la Nación con arte representativo de nuestro tiempo, hay que tomar en cuenta que no sólo el arte lo constituye la pintura, los grabados o las esculturas, sino que también existen otras formas de crear arte que representa la cultura nacional, como lo es a través de obras literarias, las fotografías, la música, la danza, sólo por citar algunas.

Con las anteriores manifestaciones no se sustenta que sea válido permitir a todos los autores pagar sus impuestos con obras de su producción para integrar el acervo cultural, pues con ello se causaría la acumulación de una gran cantidad de material artístico, además de que la naturaleza de las obras producidas no es la misma en cada rama artística, a la par de que se provocaría que el fisco dejase de percibir ingresos en efectivo de los contribuyentes que pagan sus impuestos como cualquier persona física, sino que con el presente trabajo se pretende enfatizar que existe una inequidad tributaria entre contribuyentes colocados en la misma hipótesis de causación, que en el caso lo es la enajenación o explotación de obras de arte producidas por el contribuyente, ya que los artistas plásticos propiamente no entregan parte de sus ingresos al fisco para contribuir a la satisfacción de los gastos públicos, como sí lo hacen otros creadores de arte al calcular sus impuestos y pagarlos en efectivo.

Si tomamos en cuenta que autor es toda "persona que ha hecho alguna obra científica, literaria o artística"⁶² y por otra parte en el artículo 12 de la Ley Federal del Derecho de Autor se precisa que "autor es la persona física que ha creado una obra literaria o artística", se advierte que un autor no sólo es el que pinta, grava o esculpe, ni que sólo de esas actividades se crea arte susceptible de ser enajenada o explotada ya que conforme al artículo 13 de la referida ley se precisa:

"Artículo 13.- Los derechos de autor a que se refiere esta ley se reconocen respecto de las obras de las siguientes ramas:

- I.- Literatura;
- II.- Música, con o sin letra;
- III.- Dramática;
- IV.- Danza;
- V.- Pictórica o de dibujo;
- VI.- Escultórica y de carácter plástico;
- VII.- Caricatura e historieta;
- VIII.- Arquitectónica;
- IX.- Cinematográfica y demás obras audiovisuales;
- X.- Programas de radio y televisión;
- XI.- Programas de cómputo;
- XII.- Fotografía;
- XIII.- Obras de arte aplicado que incluyen el diseño gráfico o textil, y
- XIV.- De compilación, integrada por las colecciones de obras, tales como las enciclopedias, las antológicas, y de obras u otros elementos como las bases de datos, siempre que dichas colecciones, por su elección o la disposición de su contenido o materias, constituyan una creación intelectual.

Las demás obras que por analogía puedan considerarse obras literarias o artísticas se incluirán en la rama que les sea más afín a su naturaleza".

Bajo estos lineamientos, se determina que si autor es toda persona física que crea una obra que deriva de alguna de las categorías enunciadas con anterioridad, entonces mediante el pago en especie existe una desigualdad

⁶² Ibidem. p. 234.

entre contribuyentes colocados en la misma hipótesis de causación que en el caso lo es la enajenación de obras artísticas creadas por el propio contribuyente, ya que con el programa de pago en especie sólo se permite que autores creadores de arte plástico en pinturas, gravados y esculturas paguen sus impuestos con obras de su producción, negando a otros autores tal posibilidad.

Si en el caso, los autores como personas físicas están obligados al pago del impuesto sobre la renta, que se causa con la enajenación o explotación de sus obras, es evidente que con el programa de pago en especie se está provocando una inequidad tributaria pues hace una distinción entre los sujetos pasivos de ese impuesto.

En efecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, bienes o servicios de las personas físicas y morales; en el caso de los autores como personas físicas grava los ingresos que perciben por sus actividades profesionales al prestar un servicio personal independiente, considerando como ingresos acumulables los que derivan de la enajenación o la explotación de las obras de arte creadas por ellos mismos, aplicando a la utilidad percibida una tarifa específica para determinar el monto a pagar en concepto de impuesto sobre la renta.

En consecuencia, con el decreto que establece el programa de pago en especie se propicia que el pago del impuesto sobre la renta por parte de los artistas plásticos no sea atendiendo a sus ingresos sino al número de obras vendidas, por lo que no contribuyen en proporción a la utilidad que perciben y no se les aplica la tarifa establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el resto de los contribuyentes que son personas físicas que obtiene ingresos por enajenar o explotar las obras de arte que producen, por lo que se considera que mediante el decreto en cuestión se vulneran las

disposiciones que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta con relación a la determinación y liquidación del impuesto, constituyéndose en alteración a uno de los elementos del gravamen que en el caso lo es la tarifa fijada por el legislador, provocando con ello una inequidad tributaria entre contribuyentes del mismo impuesto y colocados en la misma hipótesis de causación.

La inequidad que se observa en el programa de pago en especie se advierte en razón de que el Ejecutivo, en ejercicio de la facultad que se le otorga en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, permite que ciertas personas físicas consideradas autores paguen con obras de su producción los impuestos a que están obligados a cubrir por la enajenación o explotación de las obras que crean, conforme a una tarifa distinta a la señalada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando existen otros autores que no pueden adherirse al programa referido porque no son artistas plásticos y deben cumplir sus obligaciones tributarias en términos de las disposiciones fiscales aplicables a la obtención de ingresos por la enajenación o explotación de obras de su propia autoría.

Es decir, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en su fracción II señala lo siguiente:

"Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

.....

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

...."

En el ejercicio de las facultades otorgadas al Ejecutivo Federal en el anterior precepto, se advierte que se emitió un decreto mediante el cual se regula la forma de pago de las contribuciones a que están sujetos los artistas plásticos por la enajenación de sus obras, pero con ello se está alterando la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece esa contribución, ya que a los contribuyentes a quienes va dirigido el decreto en comento no calculan ese impuesto y no aplican la tarifa respectiva que el legislador a fijado para el calculo de tal gravamen, causando con ello una inequidad tributaria, sin contar que el Ejecutivo rebasa la finalidad que implica el ejercicio de su facultad reglamentaria ya que mediante el decreto de pago en especie modifica las disposiciones de la ley reglamentada, dando lugar a una transgresión al principio de legalidad tributaria.

Por otro lado, existe otra evidente inequidad tributaria si relacionamos el decreto de pago en especie con la exención establecida en el artículo 109 fracción XXVIII de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Es decir, los artistas plásticos están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado que generan con la enajenación de las obras producidas por ellos mismo, independientemente de que decidan adoptar los beneficios que ofrece el decreto que regula el pago en especie, ya que finalmente sea en efectivo o en especie, pagan esos impuestos.

Por otro lado, existen otros autores dedicados a determinada rama artística a quienes el legislador exenta de pagar el impuesto sobre la renta, aunque sea en una proporción, sin considerar dentro de esa exención a otros autores.

En relación con lo anterior, en el actual artículo 109 fracción XXVIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en lo conducente lo siguiente:

"Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...

XXVIII. Los que se obtengan, hasta el equivalente de dos salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingresos percibidos en los términos de la fracción XXVIII, del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta". Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este artículo.

..."

Del anterior precepto se desprende que la exención ahí contenida únicamente es aplicable a los escritores de libros, periódicos o revistas y músicos cuyas obras se enajenan por la persona de quien obtienen los pagos por ese concepto, excluyendo a los demás autores considerados en el artículo 13 de la Ley Federal del Derecho de Autor que se citó con anterioridad, autores que se encuentran en la misma hipótesis de causación que es el enajenar o explotar las obras de su creación, independientemente de que lo hagan por ellos mismo o por conducto de terceros, pues la hipótesis es la misma al tratarse de enajenación o explotación por la que se obtienen ingresos gravables con impuesto sobre la renta.

En consecuencia, es evidente que tanto el decreto de pago en especie como el artículo 109 fracción XXVIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son violatorios del principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31 fracción IV constitucional porque dan un tratamiento distinto a contribuyentes que se encuentran en idéntica situación.

Es decir, mediante el decreto de pago en especie se permite que los autores plásticos paguen sus impuestos en especie, o bien en efectivo conforme a la ley de la materia, sin exención alguna, a la par de que excluye de la posibilidad de pagar impuestos en especie a otro tipo de autores; por otro lado, el artículo 109 fracción XXVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta exenta en una proporción del pago de tal impuesto a escritores de libros, periódicos o revistas y músicos, excluyendo de tal exención a otro tipo de autores, siendo que en ambos casos los autores como personas físicas están obligados a pagar impuestos por la enajenación o explotación de las obras que ellos mismos crean, ya que están ubicados en la misma hipótesis de causación que es percibir ingresos por tales conceptos.

Bajo estos lineamientos, se propone que el pago en especie establecido en el decreto en cuestión, sea eliminado como forma de cubrir impuestos ya que es violatorio del principio de equidad tributaria porque beneficia sólo a los autores plásticos y deja de considerar a otros autores que igualmente perciben ingresos por enajenar las obras que producen, beneficio que se otorga al modificar las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta en cuanto a la tarifa aplicable para la determinación del gravamen y la obligación de llevar contabilidad por parte de esos contribuyentes, ya que el decreto en cuestión es una disposición reglamentaria y no debe alterar las disposiciones de la ley reglamentada.

Aunado a que con su vigencia se propicia que se recaude gran cantidad de material que no ingresa al acervo patrimonial cultural, desvirtuando el original propósito del pago en especie.

Con la eliminación del pago en especie, los artistas plásticos estarían obligados a pagar los impuestos que generen por la enajenación de sus obras conforme a las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, se propone reformar la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por ser violatoria de la garantía de equidad consagrada en el artículo 31 fracción IV constitucional, por dar trato desigual a contribuyentes colocados en la mismas hipótesis de causación, ya que mediante tal disposición se exenta parcialmente del pago de tal gravamen a determinados autores, cuando existen otros que a pesar de ser autores de otras ramas artísticas, también obtienen ingresos por la enajenación de las obras que crean.

Cabe hacer la observación de que la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta también vulnera el principio de legalidad tributaria ya que en la última parte de su primer párrafo se señala que respecto a los ingresos que no están exentos se pagará el impuesto sobre la renta en los términos del mismo artículo, lo cual es ilegal ya que el artículo al que se refiere es precisamente el 109 y en ese precepto legal sólo se contemplan exenciones al pago del impuesto sobre la renta sin hacer mención respecto a la forma de determinación y liquidación de ese gravamen, lo cual se encuentra previsto en otras disposiciones del mismo ordenamiento legal, por lo tanto, se hace evidente una reforma a dicha fracción para que se precise que los ingresos que no están exentos se pagarán en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como referencia, cabe señalar que existe una tesis de jurisprudencia que declaró violatorio del principio de equidad tributaria al artículo 77 fracción XXX de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta en la que se establecía la exención total de ese impuesto a los escritores de libros, periódicos o revistas y músicos. Dicha jurisprudencia es la siguiente:

Localización:

Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Epoca: 9ª

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo XI junio de 2000

Tesis: P./J. 64/2000 Página 15

Materia Constitucional, Administrativa. Jurisprudencia.

Rubro:

RENTA. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO OTORGA UN TRATO DESIGUAL A ALGUNOS AUTORES DE OBRAS ESCRITAS O MUSICALES QUE PERMITEN A TERCEROS SU PUBLICACIÓN O SU REPRODUCCIÓN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Texto:

El precepto citado establece que no se pagará el impuesto sobre la renta respecto de los ingresos que obtengan los autores por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta". Por su parte, el artículo 7º de la Ley Federal de Derechos de Autor, vigente en 1994, señala que: "La protección a los derechos de autor se confiere respecto de sus obras, cuyas características correspondan a cualquiera de las ramas siguiente: a)Literatura. b)Científicas, técnicas y jurídicas. c)Pedagógicas y didácticas. d)Musicales, con letra o sin ella. e)De danza, coreográficas y pantomímicas. f)Pictóricas, de dibujo, grabado y litografía. g)Escultóricas y de carácter plástico. h)De arquitectura. i)De fotografía, cinematográfica, audiovisuales, de radio y televisión. j)De programas de computación, y k)Todas las demás que por analogía pudieran considerarse comprendidas dentro de los tipos genéricos de obras artísticas e intelectuales antes mencionadas. La protección de los derechos que esta ley establece surtirá legítimos efectos cuando las obras consten por escrito, en grabaciones o en cualquiera otra forma de objetivación perdurable y que sea susceptible de reproducirse o hacerse del conocimiento público por cualquier medio.". Así las cosas, es claro que el primer dispositivo legal en comento es violatorio del principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31 fracción IV, constitucional, pues da un tratamiento distinto a contribuyentes que se encuentran en idéntica situación, al excluir de la exención fiscal a autores diversos de los escritores de libros, periódicos o revistas y músicos, cuyas obras se enajenan al público por la persona que efectúa los pagos por ese concepto y que se especifican el en citado artículo 7º de la Ley Federal de Derechos de Autor, a pesar de que todos ellos están ubicados en la misma hipótesis de causación, consistente en percibir ingresos por permitir el uso o la explotación de sus obras a terceros.

Precedentes:

Amparo en revisión 1446/94. Fernando Cagigas de la Peña. 18 de septiembre de 1995. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca. Amparo en revisión 154/95. José María Fernández Unsain y coags. 10 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angélica Sanabria Martínez. Amparo en Revisión 808/94. Yuri Armando Benítez Ruiz. 10 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca. Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca. Amparo en revisión 3438/98. Rubén Galindo Ubierna y coag. 15 de febrero de 2000. Unanimidad de nueve

votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el proyecto Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario Miguel Ángel Ramírez González. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de mayo en curso, aprobó, con el número 64/200, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de mayo de dos mil.

Tomando como antecedente el criterio antes transcrito, la reforma a la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente es oportuna ya que si bien la exención del impuesto a determinados autores ya no es total sino parcial, su vigencia continúa violando el principio de equidad tributaria al no considerar dentro de la exención a otros autores dedicados a otras ramas artísticas que igualmente se ubican en la hipótesis de causación del impuesto sobre la renta por la enajenación o explotación de las obras por ellos creadas.

La reforma que se propone en la presente tesis implicaría que la exención contemplada en el artículo 109 fracción XXVIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se hiciera extensiva a los demás autores de diversas categorías, a quienes el Estado reconoce derechos de autor bajo los lineamientos de la Ley Federal del Derecho de Autor.

Al derogarse el decreto de pago en especie y modificarse la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, todos los autores, sin importar la rama artística que desarrollen, pagarían sus impuestos conforme a los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y gozarían del beneficio de la exención parcial de sus ingresos, otorgando con ello un trato igualitario a todos los autores que obtienen ingresos por la enajenación o explotación de sus obras.

Lo anterior se propone con el fin de que el Estado fiscalice de manera adecuada a los autores, ya que si el interés es que este tipo de contribuyentes paguen impuestos, lo idóneo sería que lo hagan de forma

equitativa bajo las mismas disposiciones legales, otorgándoles los mismos beneficios fiscales, y así incentivar la creación de obras en todas sus manifestaciones.

Si los artistas plásticos pagaran en efectivo los impuestos que tienen a su cargo por la enajenación o explotación de las obras que producen, el Estado obtendría más ingresos de los cuales una parte se pondrían a disposición de instituciones especializadas en la conservación e integración del patrimonio cultural de la nación, para que con ello se adquirieran y administren las obras de arte que cualitativamente lo conformen, dando así continuidad al loable propósito de que nuestro país cuente con un acervo cultural conformado con arte contemporáneo.

C O N C L U S I O N E S

1.- Los antecedentes de la imposición de tributos en México se remontan a la cultura Azteca, donde eran pagados en especie al entregar diversas mercancías o prestar algún servicio. Fue hasta la época colonial cuando paulatinamente se comenzó a pagar los tributos con dinero, ya que los españoles establecieron una política monetaria que facilitó la organización financiera de los ingresos que obtenían de la recaudación de tributos.

2.- Al obtener México su independencia como Nación, la organización tributaria se fue consolidando, se inició con la abolición de los tributos establecidos por los españoles y se instituyeron las bases constitucionales para la imposición de nuevos gravámenes, dando lugar a la conformación de nuestro sistema tributario basado en la obtención de recursos económicos en efectivo.

3.- El Estado obtiene ingresos provenientes de diversas fuentes, principalmente de las contribuciones que los gobernados pagamos para participar en el gasto público, bajo los lineamientos que cada año se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación y las demás leyes fiscales, debiendo observar los principios que al respecto marca nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV, al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

4.- Entre el Estado y los gobernados hay una relación jurídica tributaria que implica la existencia de derechos y obligaciones, esos deberes pueden consistir en dar, hacer, no hacer o tolerar y de ahí que existan obligaciones fiscales y obligaciones tributarias. Las obligaciones fiscales en términos generales implican cualquier prestación que consista en hacer, no hacer o

permitir; mientras que las obligaciones tributarias siempre consisten en dar cantidades de dinero y excepcionalmente en bienes por concepto de pago de una contribución. Por lo tanto sólo de una obligación tributaria se puede constituir un crédito fiscal.

5.- El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación vigente no establece un concepto de crédito fiscal ya que lo refiere como todo aquello que el Estado tiene derecho a percibir cuando derive de contribuciones, de aprovechamientos o sus accesorios y de la responsabilidad en que incurran los servidores públicos, además de todo a lo que la ley dé carácter de crédito fiscal, con lo cual se advierte que no sólo deriva de la determinación y liquidación de una obligación tributaria sino de cualquier otra prestación a favor del Estado que tenga ese carácter.

A fin de establecer un concepto de crédito fiscal, considerando sólo al que se constituye de una obligación tributaria, se propone referirse a éste como una prestación económica a favor del Fisco quien como acreedor tiene derecho de exigir a los contribuyentes u obligados responsables en su carácter de deudores, con motivo de la relación jurídica tributaria que los une.

6.- Para que se constituya un crédito fiscal, se deben presentar momentos secuenciales como son: el nacimiento de una obligación tributaria al materializarse en la realidad la hipótesis en ella prevista; la determinación de los elementos que integran la norma tributaria para verificar que la conducta encuadre en ellos; la liquidación de la obligación a través de operaciones aritméticas para fijarla en numerario siendo esa cantidad la que propiamente se denomina crédito fiscal y finalmente el crédito fiscal debe ser exigible para que el Estado pueda cobrarlo.

7.- La forma natural y definitiva de extinguir las obligaciones es con el pago o cumplimiento respectivo, lo que igualmente acontece con un crédito fiscal ya que al derivar de una obligación tributaria consistente en un dar, ésta generalmente se extingue al entregar el monto de la cantidad liquidada. También la ley contempla otras formas de extinguir los créditos fiscales como son la prescripción, la condonación y la compensación.

8.- El pago que extingue un crédito fiscal normalmente se efectúa con la entrega de dinero, sin embargo también puede llevarse a cabo con la entrega de otros bienes, lo cual acontece cuando se ofrece una dación en pago o se permite hacer un pago en especie, casos en que el crédito fiscal se extingue al entregar bienes muebles o inmuebles económicamente valiosos para el Estado.

9.- La dación en pago es un medio empleado para extinguir obligaciones que se configura cuando previo acuerdo entre las partes, el deudor entrega en concepto de pago al acreedor un objeto distinto al que se le debe. El fundamento de esta figura se encuentra en el derecho común y su naturaleza corresponde a un medio de pago utilizado para extinguir obligaciones.

10.- Cualquier crédito fiscal a favor de la Federación puede ser extinguido con una dación en pago mediante el procedimiento que se establece en la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y su respectivo Reglamento. Por lo tanto, los créditos fiscales que derivan de la determinación y liquidación de contribuciones federales pueden ser extinguidos mediante una dación en pago, que se configura con una solicitud que realiza el contribuyente a la autoridad fiscal para que ésta le permita cubrir su adeudo con la entrega de un bien o con la prestación de un servicio durante determinado tiempo.

11.- El interés del Fisco es obtener ingresos en numerario, por lo que para aceptar una dación en pago se establecen diversos requisitos, siendo uno de ellos el que los bienes o servicios ofrecidos sean el único medio disponible para cubrir el adeudo, por lo que se presume que debe tratarse de un contribuyente insolvente. En estas condiciones, la dación en pago es utilizada como última alternativa para pagar adeudos fiscales.

12.- La dación en pago es una alternativa viable para cubrir los adeudos fiscales en concepto de impuestos, porque a través de ella el Fisco Federal obtiene ingresos en bienes o servicios útiles en la satisfacción del gasto público y, por otro lado, los contribuyentes cumplen sus obligaciones tributarias.

13.- Considerando la utilidad que representa la obtención de ingresos mediante la modalidad de dación en pago, se propone que el Fisco Federal establezca la posibilidad de que también los contribuyentes que pretendan regularizar su situación fiscal puedan ofrecer bienes y servicios en pago de sus deudas fiscales, con lo cual éstos no dejarían de tributar y generar empleos. Para ello, resulta conveniente que se respeten cabalmente las normas establecidas para la administración de los bienes y servicios recaudados por dación en pago para así obtener mayor provecho de ellos a favor del cumplimiento de los fines del Estado.

14.- Dentro de los preceptos del Código Fiscal de la Federación vigente no se señala que los impuestos pueden ser pagados en especie, a pesar de que existen otras disposiciones que así lo permiten, tal omisión puede derivar del hecho de que actualmente las contribuciones son cubiertas con moneda de curso legal y excepcionalmente con bienes en casos específicos. A fin de conceptualizar el pago en especie se propone referirlo como la forma de

extinguir créditos fiscales mediante la entrega de bienes producto de la actividad que desarrolla el contribuyente.

15.- Se establece que existe distinción entre una dación en pago y un pago en especie, ya que los procedimientos que regulan su configuración en el ámbito fiscal son independientes. En la dación en pago cualquier contribuyente puede ofrecer al fisco bienes o servicios en pago de sus impuestos sin que la autoridad tenga necesariamente que aceptarlos, mientras que en el pago en especie se establece a favor de determinado tipo de contribuyentes y a través de disposiciones administrativas, el beneficio de exceptuarlos de pagar sus impuestos en efectivo para hacerlo con bienes de su producción.

16.- Mediante decreto presidencial se permite que los artistas dedicados a las artes plásticas paguen con obras de su producción el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta que se genera con la venta de sus propias obras, programa que tuvo como propósito que este tipo de contribuyentes pagaran impuestos, a la vez de que con las obras recaudadas el Estado acrecentaría el patrimonio cultural de la Nación.

17.- El fin por el cual se estableció el pago en especie se ha desnaturalizado en el sentido de que si la recaudación tiene por objeto obtener obras representativas del arte contemporáneo, la realidad indica que se recauda gran cantidad de material debido a que la mayoría de los artistas plásticos se adhieren a los beneficios del pago en especie y ofrecen obras de su creación cuya calidad artística es cuestionable, propiciando que no todo lo que se recauda se ingrese al acervo cultural nacional sino que es enajenado o tiene otro destino.

18.- Al permitir que sólo los artistas plásticos paguen sus impuestos con obras de su producción y de acuerdo a un sistema de liquidación distinto al que regula la Ley del Impuesto sobre la Renta, se provoca que exista un tratamiento fiscal diferente entre contribuyentes colocados en la misma hipótesis de causación que es la obtención de ingresos por la enajenación o explotación de obras de arte producidas por el mismo autor, ya que existen autores dedicados a otras ramas artísticas que pagan el impuesto sobre la renta conforme a la tarifa establecida en la ley de la materia, y que debería aplicar para todos los autores. Por ello, se considera que al aplicarles diferentes disposiciones a los artistas plásticos en cuanto a la liquidación del impuesto sobre la renta, se configura una inequidad tributaria.

19.- La fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional ya que mediante esa disposición legal se exenta en forma parcial a los escritores de libros, periódicos o revistas y músicos, del pago del impuesto sobre la renta respecto de una parte de los ingresos que obtienen por explotar sus obras, sin considerar que existen otros autores que igualmente obtienen ingresos por la enajenación o explotación de sus obras y no gozan de tal exención. Lo anterior es en razón de que el Estado reconoce como autores no sólo a los escritores y músicos sino también a los que se dedican a otras ramas del arte. Aunado a que al relacionar ese artículo con el decreto del pago en especie de artistas plásticos, se advierte que hay una desigualdad en cuanto a la causación del impuesto sobre la renta ya que mientras los artistas plásticos se adhieran o no al referido decreto pagan ese impuesto sin exención alguna, mientras que hay otros autores que una parte de sus ingresos sí se encuentran exentos del gravamen.

20.- El decreto que regula el pago en especie debe ser derogado a fin de que los autores plásticos paguen los impuestos que generan con la enajenación de las obras que producen, bajo las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo cual el Estado obtendría ingresos en efectivo, destinado una parte de lo recaudado a instituciones especialistas en la materia para que adquieran obras de arte que integren el acervo cultural de la Nación.

21.- La fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe ser reformada a fin de que la exención del impuesto que ahí se establece a favor de los escritores de libros, periódicos o revistas y músicos se haga extensiva a los artistas plásticos y demás autores a quienes el Estado les reconoce derechos de autor, con el propósito de que exista una adecuada fiscalización de los autores que como contribuyentes tributarían por igual bajo las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que implicaría que todos ellos gozaran de la exención del impuesto respecto de una parte de sus ingresos.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARRIJOA Vizcalno, Adolfo. "Derecho Fiscal", 12° ed., editorial Themis, México, 2000.
2. DE LA CUEVA, Arturo. "Derecho Fiscal", editorial Porrúa, México, 1999.
3. DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", 19° ed., editorial Porrúa, México, 2001.
4. FLORES Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 32° ed., editorial Porrúa, México, 1998.
5. GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. "Derecho Financiero" Volumen I, 6°ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997.
6. GUTIERREZ y González, Ernesto. "Derecho de las obligaciones", 12° ed., editorial Porrúa, México, 1999.
7. MARGÁIN Manautou, Emilio. "Introducción al estudio del derecho tributario mexicano", 14° ed., editorial Porrúa, México, 1999.
8. MABARAK Cerecedo, Doricela. "Derecho Financiero Público", editorial. MC Graw Hill, México, 1995.
9. MARGADANT S., Guillermo F. "Introducción a la Historia del Derecho Mexicano". 14° ed., editorial Esfinge, México, 1997.
10. MIRANDA, José. "El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI", editado por el Colegio de México, México, 1952.
11. ORRANTIA Arellano, Fernando A. "Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal", editorial Porrúa, México, 1998.
12. PUGLIESE, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero", 2° ed., editorial Porrúa, México, 1976.
13. PONCE Gómez, Francisco y Ponce Gómez, Rodolfo. "Derecho Fiscal", 4° ed., editorial Banca y Comercio, México, 1999.
14. PORRAS y López, Armando. "Derecho Fiscal, aspecto jurídico y contable", editorial Textos Universitarios, S.A., México, 1967.

15. QUINTANA Valtierra, Jesús y ROJAS Yáñez, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano", 3° ed., editorial Trillas, México, 1997.
16. RODRIGUEZ Mejia, Gregorio. "Teoría General de las Contribuciones", editorial Porrúa, México, 1994.
17. ROJINA Villegas, Rafael. "Compendio de Derecho Civil, Teoría General de las Obligaciones", Tomo III, 21°ed., editorial Porrúa, México, 1998.
18. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero", Tomo IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1966.
19. SANCHEZ Gómez, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano", editorial Porrúa, México, 1999.
20. VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 5° ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1994.
21. YAÑEZ Ruiz, Manuel. "El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política" Tomo I, México, 1958. (No se precisa editorial, libro consultado en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM)

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Civil Federal.
3. Código Fiscal de la Federación.
4. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002.
5. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
6. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
7. Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
8. Ley del Seguro Social.
9. Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

10. Ley Federal del Derecho de Autor.
11. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
12. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
13. Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.
14. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
15. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

DIARIOS OFICIALES

1. Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 1967.
Código Fiscal de la Federación.
2. Diario Oficial de la Federación de 6 de marzo de 1975.
"Decreto que autoriza el pago en especie del impuesto al ingreso de las personas físicas que causen quienes produzcan obras de artes plásticas".
3. Diario Oficial de la Federación de 9 de marzo de 1984.
"Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a aceptar en pago de los impuestos federales que aquí se señalan, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción".
4. Diario Oficial de la Federación de 31 de octubre de 1994.
"Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares".
5. Diario Oficial de la Federación de 6 de marzo de 2000.
Resolución Miscelánea Fiscal para 2000.
6. Diario Oficial de la Federación de 2 de marzo de 2001.
Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 y anexos 1, 2, 3, 5, 7, 14 y 19.

7. Diario Oficial de la Federación de 5 de marzo de 2002.
Vigésimo Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 y anexo 14.
- 8.- Diario Oficial de la Federación de 30 de mayo de 2002.
Resolución Miscelánea Fiscal para 2002.

OTRAS FUENTES

1. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 7° ed., editorial Porrúa, México, 1994.
2. Diccionario de la Lengua Española, 21° ed., Real Academia Española, Madrid, España, 1992.
3. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Primer Número Extraordinario, México, 1978.
4. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año III Número 8, México, 1999.
5. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año III, Número 9, México, 2000.